أصـول المراجعـة

دكتـــــور

كمال عبد السلام على

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة ــ جامعة المنصورة

دكتـــــور

محمـــد على حمـــاد

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة ــ جامعة المنصورة

٢٠٠٤ ــ ٢٠٠٥

بسم الله الرحمن الرحيم

" ... ومن يتق الله يجعل له مخرجا ويرزقه من حيث

لا يحتسب ومن يتوكل على الله فهو حسبه إن الله بالغ

أمره قد جعل الله لكل شئ قدراً"

صدق الله العظيم

سورة الطلاق

(آيتان ٢ ، ٣)

المقدمة

الحمد لله عدد خلقه ورضاء نفسه وزنة عرشه ومداد كلماته.. حمداً يليق بجلاله وعظمة سلطانه .. وشكرا على نعمه التي أسبغها علينا فلا نملك لها عداً ولا إحصاء، نتوب إليه ونستغفره ونعوذ بنور وجهه الكريم من شرور أنفسنا وسيئات أعمالنا، ونسأله السلامة والهدى في القول والعمل، وأن يفتح لنا أبواب رحمته ومغفرته ويهدنا السبيل الأقوم.

ونشهد أن سيدنا ونبينا محمداً عبد الله ورسوله سيد المخلوقات والمبعوث للناس كافة بشيراً ونذيراً، صلوات الله وسلامه عليه وعلى جميع الأنبياء والمرسلين وعلى آله وصحبه والتابعين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.. وبعد.

يتناول هذا الكتاب بعض الموضوعات المرتبطة بمراجعة الحسابات بشقيها العلمي والتطبيقي. وذلك في خمسة أبواب كالآتي:

الباب الأول: تأصيل علمي للمراجعة.

الباب الثاني: مستويات الأداء المهني.

الباب الثالث: مراجعة العمليات وتحقيق عناصر نتيجة الأعمال والمركز المالي.

الباب الرابع: تقرير مراجع الحسابات

الباب الخامس: المراجعة في ظل تشغيل البيانات باستخدام الحاسب الإلكتروني.

وقد قام الدكتور محمد حماد بإعداد البابين الأول والثـــاني كمـــا قـــام الدكتور كمال عبد السلام بإعداد الأبواب الثالث والرابع والخامس.

ونطمع بهذا الجهد المتواضع أن نكون قد وفقنا فـــي عـــرض المـــادة العلمية بما يناسب حاجات المهتمين عموماً. ولا شك أن الكمـــال لله وحـــده سبحانه وتعالي.

والله نسأل التوفيق والسداد،،،

أ.د. كمال عبد السلام — **أ.د. محمد على حماد**

رجب ١٤٢٥ — **سبتمبر ٢٠٠٤**

الباب الأول

تأصيل علمي للمراجعه

يشتمل هذا الباب على الفصول التاليه :

الفصل الأول

المراجعه كمهنه

سنتناول في هذا الفصل النقاط التاليه بالدراسه المختصره :

أولاً : تطور مهنه المراجعه :

تعتبر المراجعه Auditing أحد احدث المهن التي ولدت بسبب تعقيد عالم الأعمال الحديث .

ومع ذلك ، فانها يرجع تاريخها الى العصور القديمه . فقد صور عمل المراجعين في الصور الزيتيه على الخرائط في الحضاره المصريه القديمه وسجلت أنشطتهم في المؤلفات في الامبراطوريه الرومانيه القديمه .

وفي الحقيقه ، فمنذ أن دخل الناس في علاقات تعاقديه مع بعضهم البعض ، فان الرغبه في التحقق من دقه وصلاحيه المعلومات الناتجه كانت دائما موجوده . [١]

وفي الأصل ، كان المراجع يقوم بالاستماع الى ماجري من قيود لاثبات الصفقات الماليه الخاصه بالنشاط الحكومي ، وهو المجال الذي بدأت فيه مزاوله عمليه المراجعه حيث يتسع نطاق تفويض السلطات ، ثم انتقلت أهميه المراجعه الى مجال المشروعات بعد أن بدأ الأفراد في مزاوله نشاطهم التجاري لتبادل السلع والخدمات عن طريق المشروعات الفرديه ثم شركات ا لأشخاص وتلاها شركات الأموال .[٢]

[1] Howard L., Priniciples of Auditing, 1 st, Edition, Medonald & Evans Ltd, 1962 P.I.

[٢] ا.د. محمود شوقي عطا الله – المراجعه – دار النهضه العربيه – القاهره – ١٩٧٦ ص٧

ولذلك فان كلمه المراجع Auditor مشتقه من التعبير اللاتيني Audire أي الاستماع.[1]

ومع زياده وتقدم النشاط الاقتصادي نشأت الحاجه لطريقه أكثر دقه لتسجيل الأنشطه التجاريه ، ففي القرن الخامس عشر الف لويجي باسيولي كتابه عن القيد المزدوج والذي ساعد على اعداد السجلات على اساس علمي اكثر . ومع ذلك ، فحيث أن امساك الدفاتر ليس علما ، فقد كانت هناك حاجه لضمان أن التسجيل النهائي يقدم رؤيه دقيقه عما تم حدوثه فعلا بين الأطراف. [2]حيث أن استقرار الحكومات ، والتوسع في تقديم التسهيلات من جانب البنوك وتوافر وسائل الاتصال الحديثه أدى الى توسيع فرص الاستثمار والاعمال التجاريه . [3] وقد أدى هذا الى سن القانون لحمايه حقوق الاطراف المعنيه . [4]

هذا ، وقد أنشئت العديد من المنظمات المهنيه للمحاسبين لقيد المحاسبين والمراجعين المزاولين لمهنه المحاسبه والمراجعه لتنظيم هذه المهنه نظرا لأهميه المراجعه كعلم ومهنه وذلك منذ اواخر القرن السادس عشر ، حيث انشئت أول جمعيه للمحاسبين في فينسيا عام ١٥٨١ ثم انشئت المنظمات

---

1 - Ibid. , P. I.
2 - Ibid. , P. I auditor
3- Tando B. I., " A Handbook of practical a Auditing ", 8TH
4- Edition , S chend & co., 1972 , P. I.
Howard L. A. , op. cit. , P. I.

التاليه في اواخر القرن التاسع عشر وبدايه القرن العشرين :

- مجمع المحاسبين القانونيين باسكتلنده سنه ١٨٥٤.
- مجمع المحاسبين القانويين بانجلترا وويلز سنه ١٨٨٠ .
- مجمع المحاسبين القانونيين بايرلنده سنه ١٨٨٨ .
- معهد المحاسبين الامريكيين سنه ١٩١٦ .
- معهد محاسبي التكاليف بانجلترا ١٩١٩ .

اما فى مصر فقد تاسست جمعيه المحاسبين والمراجعين المصريه ١٩٤٦ ، ونقابه المحاسبين والمراجعين سنه ١٩٥٥ كما صدرت القوانين التاليه وكان لها أثر مباشر أو غير مباشر على تطور مهنه المحاسبه والمراجعه :

١- قانون الضرائب على الدخل رقم ١٤ لسنه ١٩٣٩ .

٢- انشئت أول منظمه مهنيه في عام ١٩٤٦ وهي جمعيه المحاسبين والمراجعين المصريه ، وكان من أهدافها الرئيسيه السعي نحو تنظيم مهن المحاسبه والمراجعه ورفع مستواها .

٣- صدر القانون رقم ١٣٣ لسنه ١٩٥١ وهو أول قانون يصدر لتنظيم مهنه المحاسبه والمراجعه .

٤- صدر القانون رقم ٢٦ لسنه ١٩٥٤ بشأن الأحكام الخاصه بشركات المساهمه وشركات التوصيه بالأسهم والشركات ذات المسئوليه المحدوده ، وقد كان لصدور هذا القانون أثر هام جدا في تطور مهنه المحاسبه والمراجعه ، حيث أفرد فصلا منه للاحكام القانونيه المتعلقه بمراقبي الحسابات بالشركات اجباريه بعد أن كانت اختياريه وجعل الرقابه على الحسابات .

٥- صدر القانون رقم ٣٩٤ لسنه ١٩٥٥ وهو الخاص بنقابه المحاسبين والمراجعين وذلك لايجاد منظمه مهنيه ترعى مصالح المهنه وأعضائها وتحاول وضع اسس السلوك المهنى والقواعد الفنيه التى يعتمد عليها مزاولو المهنه في اداء واجباتهم

٦- صدور دستور مهنه المحاسبه والمراجعه عن طريق نقابه المحاسبين والمراجعين في ١٤ اغسطس سنه ١٩٥٨ .

وقد قسم الى أربعه ابواب هي:-

الباب الأول : خصص للواجبات والحقوق المهنيه

الباب الثاني : خصص للامانه المهنيه .

الباب الثالث : خصص لايضاحات بعض الاوضاع الخاصه بالمهنه .

الباب الرابع : خصص لآداب وسلوك المهنه .

هذا بالاضافه الى المؤتمرات والندوات التي عقدتها النقابه من وقت لآخر .

٧- صدور القانون رقم ١٦٧ لسنه ١٩٦١ لتنظيم احكام الرقابه على المؤسسات العامه ذات الطابع الاقتصادي (الغيت بعد ذلك) والشركات العامه التابعه لها .

٨- صدور القانون رقم ١٢٩ لسنه ١٩٦٤ بانشاء الجهاز المركزي للمحاسبات ونص هذا القانون على أن يكون الجهاز هيئه مستقله تتبع رئيس الجمهوريه ويهدف الى تحقيق رقابه فعاله على اموال الدوله ومتابعه أداء الاجهزه التنفيذيه في مجال الأعمال والخدمات .

٩- صدور القانون رقم ٤٤ لمسه ١٩٦٥ بالغاء القانون رقم ١٦٧ لسنه ١٩٦١ ، وبمقتضاه أصبح تعين مراقبي الحسابات بقرارات جمهوريه بناء

على اقتراح رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات، حيث كان القانون ١٦٧ لسنة ١٩٦١ يمنح سلطة تعيين مراقبي الحسابات لمجلس إدارة المؤسسة.

١٠ ـ في عام ١٩٧٢ أنشئت شعبة المحاسبة والمراجعة بنقابة التجاريين لتحل محل نقابة المحاسبية والمراجعين.

١١ ـ صدور قانون الضرائب على الدخل الصادر به القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الذي استحدث الضريبة على أرباح شركات الأموال، وقد اشترط هذا القانون أن يعتمد الإقرار ـ الذي تقدمه تلك الشركات إلى مأمورية الضرائب المختصة ـ من أحد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقا لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ والسابق الإشارة إليه. وقد تم تعديل هذا القانون بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الخاص بالضريبة الموحدة.

١٢ ـ صدور قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ليحل محل القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤، وقد تضمن نصوصا خاصة بمراقب الحسابات في المواد ١٠٣، ١٠٤، ١٠٥، ١٠٦، ١٠٧، ١٠٨، ١٠٩، وهي سارية حتى الآن.

١٣ ـ صدور قانون شركات قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، "وسنتناول المسئولية الجنائية للمراجع طبقا لهذا القانون في الباب الثاني ـ إن شاء الله.

١٤ ـ صدر قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ والذي تضمن أحكاما عديدة تخص مراقب الحسابات تخرج عن نطاق هذا المؤلف، "وسنتناول فقط المسئولية الجنائية للمراجع طبقا لهذا القانون في الباب الثاني ـ إن شاء الله.

١٥ ـ صدور الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة عن طريق المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في فبراير سنة ١٩٩٣ كبديل للدستور الذي أصدرته نقابة المحاسبين والمراجعين في أغسطس ١٩٥٨ "وسنتناول هذا الميثاق بالحديث المفصل فيما بعد".

وأود الإشارة إلى أنه لا يتمتع بصفة الإلزام حتى الآن ويجب أن يصدر تشريعاً يجعله ملزماً ، وعلاوه على ذلك ، فهناك العديد من المؤتمرات والنشرات والأبحاث التى تهدف إلى تطوير المهنة ورعاية مصالح أعضائها .

ثانيا: مفهوم وطبيعة المراجعة DEFINTION AND NATURE OF AUDITING:

يقصد بالمراجعة فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصاً دقيقاً حتى يطمئن المراجع من أن التقارير المالية سواء أكانت تقريراً عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقريراً عن المركز المالى فى نهاية فترة زمنية أو أى تقرير أخر يظهر وينطبع فيه صوره واضحة وحقيقية ودقيقة الغرض الذى من أجله أعد هذا التقرير [١].

فالمراجعة هى الفحص المحايد لـ ، والتعبير بالرأى عن القوائم المالية للمشروع بواسطة مراجع معين مع الأذعان لأى الزام قانونى يحكم هذا العمل [٢].

والمراجعة اذن هى فحص منظم للدافاتر والسجلات لمشروع تجارى أو أى منظمة أخرى ، للتحقق، والتقرير عن الحقائق المتعلقة بعملياتها المالية والنتائج منها[٣]. والمقصود هو أثر تلك العمليات المالية على نتيجة الأعمال والمركز المالى .

وعلى ذلك فان المراجعة لا تعنى المطابقة الشكلية بين بيانات القوائم المالية وبين ما تحويه الدفاتر والسجلات المختلفة فى المنشأة ، بل تعنى الفحص الفنى المحايد للحسابات وابداء الرأى فيما تحـويه القوائم المالية من بيانات والتأكد من أن

(١) أ.د. عبد الفتاح الصحن – أصول المراجعة الخا حية – مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية – ١٩٨٠ ص ٩ .

(2) Howard L/ A., op . cit ., p. 2 .
(3) Tandon B/ A., op . cit ., p. 2 .

الحسابات الختامية تعبر عن النتيجة الصحيحة وأن قائمة المركز المالى تعبر فعلاً وبوضوح عن المركز المالى الحقيقى للمنشأة وذلك فى ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

وعلى ذلك فإن مفهوم المراجعة يشمل :[1]

١ - فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمشروع .

٢ - فحص البيانات المحاسبية التى أثبتت فى الدفاتر من واقع السندات .

٣ - فحص البيانات الواردة بالقوائم المالية التى أعدتها المنشأة ومطابقتها مع الدفاتر والسجلات .

٤ - ابداء الرأى الفنى المحايد عن مدى دقة البيانات الواردة بالقوائم ودرجة الاعتماد عليها ، ومطابقتها لما هو وارد بالدفاتر ومدى تمشيها مع احكام القوانين العامه والقانون النظامى للمشروع ولوائحه الداخلية ومدى دلاله البيانات الواردة بالقوائم عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمشروع ، وفى حالة وجود مخالفات يجب على المراجع أن يتحفظ فى تقريره عنها .

(١) أ. د. محمود شوقى عطا الله ، مرجع سابق ص ١٥ .

ثالثاً : أهميه وفوائد المراجعه :

Importance And Benefits Of Auditing

مع ازدياد أهميه المحاسبه كنظام للمعلومات Information System زادت أهميه ماينتجه النظام المحاسبي من بيانات ومعلومات . ولما كان اتخاذ قرارات سليمه وصحيحه يستلزم ضروره أن تكون البيانات والمعلومات دقيقه وموضوعيه ، فان الامر قد يتطلب مراجعه هذه البيانات المحاسبيه والرقابه عليها .

ويؤكد هذا القول معرفه اهداف المراجعه والتي تتمثل في: (١)

الهدف الرئيسي في الوقت الحاضر وهو الكشف – بعد فحص الدفاتر المحاسبيه – عما اذا كانت قائمه المركز المالي وحساب الارباح والخسائر قد تم تصويرها طبقا لقانون الشركات ، وعما اذا كانا يعطيان صوره حقيقيه وصحيحه عن حاله المنشأه وهذا ممكن اثناء تحقيق الحسابات والمستندات .

والهدفان الفرعيان وهما :

- اكتشاف ومنع الاخطاء .
- اكتشاف ومنع الغش .

وقد كانت المراجعه في المرحله الاولى لتطورها وسيله لاكتشاف الاخطاء والغش ، حتى ان المراجع كان يتقاضى اتعابه محدده على اساس نسبه مئويه من قيمه الاخطاء والغش الذي يكتشفها . ولاشك أن اكتشاف ومنع الاخطاء والغش سوف يتحققان اثناء قيام المراجع بواجباته لتحقيق الهدف الرئيسي السابق ذكره .

---

[1] Tandon B . I. , OP . Cit. , PP . 5.6 .

وللمراجعه فوائد عديده سواء بالنسبه للمشروع نفسه أو بالنسبه للغير من خارج المشروع نلخصها فيما يلي : (١)

١- أن الاخطاء والغش يتم اكتشافها في وقت مبكر ، وبالتالي لاتتم ايه محاوله في ا لمستقبل لارتكابها أو التورط فيها أو ان الشخص يكون من غير ريب حريصا على عدم ارتكاب أي خطأ أو غش حيث تخضع الحسابات لمراجعه دوريه .

٢- تجعل مراجعه الحسابات ماسكي الحسابات منظمين وحذرين لانهم يعلمون ان المراجعين سيدينوهم اذا كانت الحسابات لم تعد بالمستوى المطلوب او اذا وجد أي شئ غير عادي .

٣- يمكن لاصحاب المشروع تحقيق الرقابه على اوجه نشاط الاداره ، سواء كان الملاك فردا او شركاء أو مساهمين .

٤- تستخدم اداره المشروع البيانات بالقوائم الماليه والتي خضعت للمراجعه في اغراض التخطيط ورسم السياسات واتخاذ قراراتها .

٥- تفيد المراجعه في اكتشاف الثغرات او نواحي الضعف في نظم الرقابه الداخليه التي يتبعها المشروع وذلك اذا ماتكررت الاخطاء او وسائل الغش في ناحيه من النواحي .

٦- قد تستشير الاداره المراجع وتلتمس استشاريه في بعض النقاط الفنيه على الرغم من أن تقديم الاستشارات ليس واجبا على المراجع .

---

(١) (أ) Ibid. , PP. Io , II.

(ب) أ.د. محمود شوقى عطا الله ، مرجع سابق ص ١٩ – ٢٢ .

٧- اذا كانت الحسابات يتم اعدادها على اساس موحد ، فان حسابات احدى السنوات يمكن مقارنتها بحسابات احدى السنوات الاخرى , واذا وجد أي تناقض فانه يمكن التحقيق في سببه .

٨- أن المراجعه تسهل تسويه حسابات (تحديد حقوق) الشريك المتوفي .

هذا بالنسبه للفوائد التي تعود على المشروع نفسه ، أما بالنسبه للفوائد التي تعود على الغير خارج المشروع فيمكن تلخيصها في :

١- تعد القوائم الماليه المعتمده من مراجع الحسابات اساسا لربط الضرائب على نتيجه اعمال المشروع ، ودون الخوض في تفاصيل الحسابات .

٢- في الدول التي تتبع اسلوب التخطيط الشامل على مستوى الدوله ، وخاصه الدول الاشتراكيه ، تفيد المراجعه كوسيله من وسائل الرقابه الخارجيه في امور كثيره اهمها اعطاء فكره واضحه عن نشاط المشروعات المملوكه للدوله التي تمثل القطاع العام فيها . وتعطي لافراد الشعب صوره واضحه عن مدى كفايه اموالهم المستثمره في المشروعات المختلفه ، كما أنها تفيد في اغراض التخطيط والمتابعه .

٣- تفيد المراجعه الاجهزه الحكوميه واجهزه الدوله المتخصصه في التخطيط والرقابه واجهزه تحديد الاسعار والاشراف على نشاط المشروعات .

٤- أن هناك فئات متعدده من الجمهور والمنشآت تعتمد على تقرير مراقب الحسابات والقوائم المنشوره للشركات المساهمه ومن بين هؤلاء :

- المستثمرون في اتخاذ قرار بشأن استثمار اموالهم في الشركات المعينه أم لا .

- البنوك والهيئات الأئتمانيه لدراسه وتقرير منح المشروع قرضا او تسهيلات ائتمانيه من عدمه .
- في حاله بيع المشروع على اساس انه مستمر ، لاتكون هناك صعوبه كبيره بخصوص تقييم الاصول والشهره .
- عند اصدار السندات تتبع عاده ننفس الاجراءات المتبعه عند اصدار الاسهم وتستخدم القوائم الماليه المنشوره وكذلك نشره الاكتتاب في السندات كاساس يعتمد عليه المستثمرون في اتخاذ قرارهم بشأن الاستثمار في شراء السندات أو عدمه – يستفيد الدائنون عاده من البيانات الوارده بالقوائم الماليه في دراسه وتخطيط سياستهم البيعيه
- تعتمد اداره المشروع على بيانات نتيجه الاعمال المعتمده من المراجع عند تفاوضها مع نقابات العمال على رسم السياسه العامه للاجور .
- في حاله حدوث حريق ، تحدد شركه التأمين قيمه التعويض على اساس حسابات السنوات السابقه التي خضعت للمراجعه .

التفرقه بين امساك الدفاتر ، المحاسبه ، المراجعه . والفحص :

لعله من الضروري توضيح الفرق بين امساك الدفاتر ، المحاسبه ، المراجعه ، والفحص . وسنوضح أولا الفرق بين امساك الدفاتر والمحاسبه والمراجعه ، ثم نوضح الفرق بين المراجعه والفحص : (١)

١- امساك الدفاتر هو فن تسجيل الصفات التجاريه فى دفاتر اليوميه وترحيلها فى دفاتر الاستاذ . وهذا العمل يتم بواسطه ماسكى الدفاتر او يتم ألياً كما فى الدول الغربيه . وهذا العمل ذو طبيعه ميكانيكيه ولذلك لا يحتاج الى معرفه مبادئ المحاسبه ومن ناحيه اخرى ، فان المحاسبه تعنى تصنيف الحسابات بطريقه تمكن من معرفه حاله المشروع ، والشخص الذى يطلع بهذا العمل يسمى المحاسب ، وعمله هو ترجمه ومراجعه الحسابات وتقييم استنتاجات بقصد ارشاد الاداره فى رسم السياسه المستقبليه للمنشأه. بيد ان المراجعه تعنى التحقق من صحه القيود الدفتريه والحسابات لتحديد مدى دقتها . فهى ليست امساكا للدفاتر ولا محاسبه .

فمهمه المراجع هى الكشف عما اذا كانت الحسابات الختاميه والميزانيه تقدم صوره حقيقيه وصحيحه عن حاله المشروع من عدمه وتقديم تقرير بالنتائج للمساهمين .

٢- ان العمل الكادح يتم بواسطه ماسك الدفاتر والمحاسب، بينما يعطى المراجع اللمسه الاخيره او انه من حيث ينتهى عمل المحاسب ، يبدأ عمل المراجع .

٣- يلجأ المشروع احيانا الى المراجع بصفته محاسبا لكى يقوم بتسجيل وتبويب العمليات الماليه فى الدفاتر ثم اعداد القوائم الماليه عن الفتره الماليه ، ثم القيام باجراءات المراجعه وتقديم تقرير عن فحصه ومراجعته . ويتبع هذا الاجراء عاده فى المشروعات الصغيره والمتوسطه الحجم حيث لاتستطيع توظيف عدد من المحاسبين للقيام بهذا العمل وفى هذه الحاله فان المراجع يكون قد قام بعمليات القيد والتبويب واعداد القوائم الماليه بصفته محاسبا وليس مراجعا ، بينما يكون قد قام بعمليات الفحص والمراجعه واعداد التقرير بصفته مراجعا للحسابات وقد يكون تحديد الحد

الفاصل بين المرحلتين فى العمل صعبا الا انه يمكن تحديد كل وظيفه منها بدرجه كبيره من الدقه ، ويعتبر المراجع مسؤلا عن المرحله الاولى بصفته محاسباويعنى ذلك انه يعمل كموظف تابع للمشروع ، وفى المرحله الثانيه يعتبر مسئولا بصفته مراجعا خارجيا يؤدى عمله طبقا للاتفاق بينه وبين المشروع او فى حدود القوانين السائده فى البلاد والتى تتعلق بعمليه الرقابه الخارجيه على الحسابات . [1]

وفى السنوات الاخيره ، حيث ازدادت الاعمال التجاريه تعقيدا ، ازدادت حاجه الشركات لاستشاره ومساعده المراجع فبمعرفته الدقيقه للاعمال الداخليه للشركات وغيرها من المنظمات وبقدراته العقليه كمحاسب مؤهل قد يطلب منه القيام باعمال فى مجالات متخصصه ومنها: [2]

- الخدمات المحاسبيه ، مثل اعداد الحسابات للمشروعات الفرديه وشركات الاشخاص ، كما سبق القول او تصميم نظام محاسبى للمنشأه ....
- فى مجال الضرائب ، مثل اعداد الاقرار الضريبى واعتماده........
- فى مجال اصدار الاسهم ، مثل مراجعه عمليه اصدار الاسهم ، مثل مراجعه عمليه الاصدار واعتماد نشره الاكتتاب.
- فى مجالات الاستشارات الاداريه ، بتقديم النصح والارشاد للاداره فى المجالات التى تلتمس فيها نصحه وارشاده......

---

[1] أ.د . أحمد شوقى عطاالله ، مرجع سابق ،

[2] L . R . , OP . Cit . , P . 4 .

الفرق بين المراجعه والفحص :[1]

في بعض الاحيان ، يكون لدى الطلبه انطباع أن المراجعه والفحص يعنيان نفس الشئ بيد ان هناك فارقا كبيرا بين الاثنين :

١- فالمراجعه تتم لاكتشاف ما اذا كانت القوائم الماليه صورت تصويرا صحيحا وتجسد صوره حقيقيه وصحيحه عن حاله المشروع ، بينما الفحص يتم لغرض معين ، يعني ، للكشف عن المقدره الكسبيه ، أو المركز المالي للمشروع أو الكشف عن الغش .

٢- أن الفحص يغطي عده سنوات ، مثلا ٣ ، ٥ أو ٧ سنوات للكشف عن متوسط المقدره الكسبيه ، المركز المالي ... الخ لمشروع معين ، بينما المراجعه تتعلق بعام واحد عاده .

٣- ان الفحص يمكن ان يتم لمصلحه الاطراف الخارجيه ، بينما تتم المراجعه في مصلحه ملاك المشروع فقط . ومع ذلك ، فان الفحص قد يتم ايضا لمصلحه الملاك في بعض الحالات كما في حاله الاشتباه في غش او اختلاس . Fraud or Defalcation .

[1] Tandon B. , N. , OP. Cit. , PP. 3.4.

الفصل الثاني

الاخطاء والاحتيال

يتناول هذا الفصل معالجه النقاط الاساسيه الآتيه :

- الاخطاء – انواعها واسبابها واحتمالات ارتكابها وتصحيحها – الاحتيال
- طرقه واحتمالات ارتكابه – مسئوليه المراجع عن اكتشاف الاخطاء والاحتيال .

اولا : الاخطاء – انواعها واسبابها واحتمالات حدوثها وتصحيحها :

تتناول معالجتنا لتلك النقطه مناقشه النقاط الفرعيه الاتيه:

(١) انواع الاخطاء : [1]

تقع الاخطاء عموما بحسن نيه ، بيد أنه احيانا تكون الاخطاء التي تبدو ، لاول وهله ، انها بحسن نيه راجعه – بالاكتشاف اخيرا – الى تلاعب احتيالي . ولهذا فان على المراجع ان يولي اهتماما خاصا لكل خطأ وفيما يلي الانواع المختلفه للاخطاء :

١- اخطاء كتابيه Clerical Errors

وهذه الاخطاء ترتكب عند الترحيل ، التجميع ، والترصيد وهذه الاخطاء يمكن أن تقسم فرعيا الى :

- اخطاء حذف (سهو) .
- اخطاء ارتكابيه .
- اخطاء الحذف: Errors of Omissio كما يشير الاسم ، خطأ الحذف هو الخطأ الذي لاتسجل فيه العمليه (الصفقه) في الدفاتر المحاسبيه اما كليا او

[1] Tandon B . N . , OP . Cit ., PP . 6-10

جزئيا ، وفي الحاله الاولى لايكون من السهل اكتشاف الخطأ ولن يؤثر هذا الخطأ ايضا على توازن ميزان المراجعه . واحيانا يظهر من رصيد احد الحسابات ان قيد ماقد حذف فمثلا ، قد يظهر حساب الايجار ان الايجار قد دفع عن احدى عشر شهرا فقط وان ايجار الشهر الثاني عشر لم يتم دفعه بعد – وهذا النوع من الاخطاء يمكن ان يكشف بالملاحظه الدقيقه .

بيد ان هناك حالات كثيره اخرى حيث يكون من الصعب اكتشاف الخطأ فمثلا ، مشتريات او مبيعات تم حذفها كليه وبالتالي لم يجر لها أي قيد في الدفاتر .

ومثل هذا الخطأ لايؤثر على توازن ميزان المراجعه وغالبا مالايظهر الحذف . ومع ذلك ، فان التحقق من صحه المشتريات عن طريق فحص كشوف الحسابات الوارده من الموردين مع حساباتهم في الدفاتر ومطابقه الارصده الوارده بكل منهما مع الاخر ، وارسال المصادقات وفحص دفتر المخزون سيوضح هذا النوع من الخطأ ، وطريقه الحذف الكلي هذه يتم بها اختلاس البضاعه وكذلك النقديه .

ولكن اذا اثبتت عمليه المشتريات او المبيعات في الدفاتر ولكن تم ترحيل طرف واحد من طرفي العمليه ، فسيؤثر ذلك على توازن ميزان المراجعه وسيكون الخطأ من السهل اكتشافه .

وقد يحدث خطأ الحذف عن عمد ، ويحدث ذلك كما في حاله عدم وجود نظام سليم للضبط الداخلي Internal Cheek على العمليات النقديه حيث يترك للصراف القيام باعمال الخزينه الى جانب امساكه دفتر استاذ المدينين ، ففي هذه الحاله قد يحصل في يوم مبلغ ٢٠٠ جنيه من العميل سعد

ولايثبت شيئا في الدفاتر عن هذه العمليه وفي اليوم التالي يحصل مبلغ ٣٠٠ جنيه من العميل محمد فيثبت المبلغ ويرحل ٢٠٠ جنيه منها الى حساب سعد ١٠٠ جنيه لحساب محمد ويستمر في هذا الاجراء من يوم الى اخر لتغطيه المبالغ المحصله من العملاء لسداد حسابات عملاء اخرين وهكذا . وقد يكون خطأ الحذف عن غير عمد وينشأ ذلك عن طريق السهو من جانب موظفي الحسابات في ترحيل احد طرفي العمليه الى الحساب الخاص به اما من جهه تأثير هذه الاخطاء على نتيجه الاعمال والمركز المالي فهذا يتوقف على حدوث الخطأ في أي نوع من انواع الحسابات [1]

- **الاخطاء الارتكابيه** Errors Of Commission

عندما يتم تسجيل صفقه ما ولكن تم قيدها خطأ في دفاتر القيد الاصليه (اليوميه) او رحلت خطأ في الدفتر الاستاذ ، فانه يقال ان خطأ ارتكابيا قد وقع . ومثال ذلك ، فاتوره مشتريات بمبلغ ١٢٥٠ جنيها قيدت في دفتر المشتريات بمبلغ ١٥٢٠ جنيها – ومثل هذا الخطأ قد يكون عمدا او عن غير عمد والمفهوم ضمنا ان هذا قد يتم لاختلاس النقود بالتواطؤ ineague مع المورد ولهذا فان التحقق من صحه المشتريات لابد أن يتم بعنايه كبيره حتى يمكن اكتشاف مثل هذا الخطأ أو الغش – والاخطاء الارتكابيه تقع في القيود ، العمليات الحسابيه ، الترحيل ، نقل ا لارصده ... الخ . وبعض هذه الاخطاء يتم اكتشافه عن طريق عدم توازن ميزان المراجعه . والبعض الاخر يصعب اكتشافه اذا حدث وتوازن ميزان المراجعه رغم حدوثه ، كما

[1] أ . د . محمود شوقي عطاالله مرجع سابق ، ص ٣٠ ، ٣١ .

اذا ارتكب خطأ في فاتوره بيع بضاعه لأن الخطأ سيظهر في كل من دفاتر اليوميه وكذلك في ا لدفتر الاستاذ .

٢- **أخطاء في تطبيق مبادئ المحاسبه** Errors Of Principle

تنشأ مثل تلك الأخطاء عندما لاتسجل العمليات طبقا للمبادئ الاساسيه للمحاسبه وعلى سبيل المثال المعالجه الخاطئه للمصروفات الايراديه على انها رأسماليه أو العكس ، تقييم الاصول بما لايتمشى مع مبادئ المحاسبه ... الخ .

ومثل هذه الاخطاء قد ترتكب اما عمدا او من غير عمد فاذا كانت قد ارتكبت عمدا فان الهدف يكون تزييف والتلاعب في الحسابات لاظهار ارباح اكثر او ارباح اقل من الحقيقه ومثل تلك الاخطاء تؤثر في النهايه على حساب الارباح والخسائر والميزانيه ولهذا فانه من المهم جدا للمراقب ان يوليى اهتماما خاصا تجاه هذا النوع من الاخطاء ومثل هذه الاخطاء لايكتشف عن طريق ميزان المراجعه او الفحص الروتينى ويمكن اكتشافه فقط عن طريق الاستقصاء والفحص المحايد .

٣- **الاخطاء المعوضه او المتكافئه :** Compensating or off -setting Errors

الخطأ المعوض او المتكافئ هو ذلك الخطأ الذي يقابله او يعادله أي خطأ او اخطاء اخرى ويمحو كل منها اثر الآخر وعلى سبيل المثال اذا كان احد الحسابات يجب ان يجعل مدينا بمبلغ ٦٠٠ جنيه ولكنه جعل مدينا بمبلغ ٦٠ جنيها ، بينما حساب آخر كان يجب أن يجعل مدينا بمبلغ ٦٠ جنيها جعل مدينا بمبلغ ٦٠٠ جنيه ، أي ان الزياده في قيمه القيد في احد الحسابات قد يقابلها نقص معادل في القيد في حساب آخر . وهذه الاخطاء

خطيره جدا ومن الصعب المحاذره منها . وهذا النـوع مـن الاخطـاء لايتم اكتشافه عن طريق ميزان المراجعه فمثل هذا الخطـأ لايؤثـر علـى ميزان المراجعه ولايكتشف بسهوله وهذا النوع من الاخطاء قـد يؤثـر وقد لايؤثـر على حساب الارباح والخسائر والميزانيه كيف ذلك ؟ مطلـوب مـن القارئ الكريم محاوله الاجابه على هذا التساؤل .

٤- اخطاء الازدواج Errors of Dulication

تنشأ مثل هذه الاخطاء عندما يتم اثبات قيد في دفتر اليوميه مرتيـن كمـا يتـم ترحيله مرتين ايضا .

تحديد موقع الاخطاء : Location of Errors

يثار التساؤل حول كيفيه تحديد موقع الخطأ اذا لم يتـوازن ميزان المراجعـه وعي المراجع لتحديد موقع الخطـأ ولـن تكون هنـاك صعوبـه فـي اكتشـاف خطأ ما اذا اتخذت الخطوات التاليه :

١- فحص مجاميع ميزان المراجعه .

٢- مقارنه اسماء الحسابات في دفتر ا لاستاذ مع اسـماء الحسـابات كمـا تـم تسجيلها في ميزان المراجعه .

ومن المحتمل ان تكون ارصـده بعض الحسـابات لـم يتـم نقلهـا الـى ميزان المراجعـه خصوصـا فـي حالـه ارصده دفـتر النقديـه ، دفـتر المشـتريات والمبيعات ودفتر الاوراق التجاريه ... الخ .

٣- تجميع كشوف المدينين والدائنين ومقارنتها بميزان المراجعه .

٤- مقارنه مفردات ميزان المراجعه بمفردات ميزان المراجعـه الخـاص بالسنه السـابقه لمعرفـه مـا اذا كـانت مفرده ماقد حذفت .

٥- ايا كـان الفـرق في ميـزان المراجعه ينصف (يشطر نصفين) ويرى ما اذا كانت هناك ايه مفرده بهذه القيمه ، ويعمل هذا لتجنب وضع الرصيد المدين الدائن لميزان المراجعه او العكس .

٦- من المحتمل ان تكون مجاميع بعض الدفاتر الفرعيه (المساعده) علـى سبيل المثال ، دفتر النقديه ، دفتر المشتريات ، دفتر المبيعات ... الخ لم يتـم نقلها الى ميزان المراجعه ، فيعاد فحص مجاميع تلك الدفاتر .

واذا لم يتم التمكن من اكتشاف موقع الخطأ على الرغم من اتخاذ الخطـوات السابقه ، فان الخطأ قد يرجع الى:

١- اذا كان مبلغ الخطأ ضخما ، فان هذا يرجع الى الخطـأ فـي الجمـع واذا كان الفرق في مبالغ بسيطه فقد يرجع الى الخطأ في الترحيل او الترصيد .

٢- اذا كان الخطأ يقبل القسمه على ٩ فقد يرجع الى وضع الارقام في غير موضعها او الخطأ في نقلها وعلى سبيل المثال نقل ١٢ بدلا من ٢١ أو ٥٤ بدلا من ٤٥ أو ٣٦ بدلا ٦٣ أو ١٧ بدلا من ٧١ ، وهكذا .

ونذكر ان توازن ميزان المراجعه لايعني عدم وجود اخطاء .

(ب) اسباب الاخطاء : [1]

تحدث الاخطاء في البيانـات المحاسـبيه التـي اثبتـت فـي الدفـاتر والسـجلات المحاسبيه نتيجه لعده اسباب اهمها

١- تقصير العاملين في المشروع فـي تأديـه واجبـاتهم كمـا يجـب ان تكـون عليه .

---

[1] المرجع السابق ص ٢٥

٢- جهل العاملين بقسم الحسابات بالقواعد العامه ومبادئ المحاسبه وذلك عند اجرائهم القيود المحاسبيه في دفتر اليوميه او اثناء الترحيل الى الحسابات بدفتر الاستاذ او الترصيد او في عرض وتصوير القوائم الماليه .

٣- ارتكاب الاخطاء عن طريق العمد بقصد اخفاء الحقيقه سواء من جانب الاداره او من جانب موظفي قسم الحسابات ، وقد يرقى هذا النوع من الاخطاء الى مرتبه الغش او التدليس .

وبصفه عامه فان الاخطاء التي ترتكب تكون عاده نتيجه مرور العمليات الماليه بمراحل متعدده ودورات متعاقبه الى ان يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبيه ، ولذلك يزداد احتمال الوقوع في الاخطاء في أي مرحله من المراحل اما بسبب الاهمال او الجهل او عن عمد .

لذلك فان الامر يتطلب من المراجع ان يتعرف على الانواع المختلفه من الاخطاء والاسباب التي ادت الى ارتكابها وكيفيه تصحيحها بعد اكتشافها حتى يستطيع - اذا طلبت الاداره منه ذلك - ان يقدم النصح للاداره لكي تعمل على تلافيها واتخاذ الاجراءات الكفيله بمنع حدوثها في المستقبل ، مع مراعاه ان المراجع يقدم تلك النصائح بصفته خبيرا محاسبيا وليس بصفته مراجعا حيث ان هذا ليس واجبا على مراجع الحسابات .

(جـ) احتمالات ارتكاب الاخطاء :

يجب على المراجع - بجانب معرفته لانواع الاخطاء - ان يعرف مواطن الاخطاء . وحتى يكون المراجع رأيه المهني عليه ان يقتنع انه ليس هناك خطأ قد وقع وان الاخطاء التي ارتكبت قد تم تصحيحها . ومن المعروف ان العمليات الماليه تمر بمراحل متعدده وان ارتكاب الاخطاء

يحتمل وقوعه في كل مرحله من هذه المراحل .

وهناك احتمالات ثلاث لمكان وقوع الخطأ وهي: [1]

١- تقييد العمليات .

٢- اجراءات المحاسبه .

٣- التقارير الماليه .

وفيما يلي نناقش احتمالات حدوث الاخطاء في كل منها

١- تقييد العمليات :

من المعروف ان اثبات العمليات الماليه التي حدثت في المشروع هو اساس تجميع وتلخيص وعرض البيانات الماليه ، واحتمالات الخطأ في هذا الميدان تشمل :

أ- التحليل الخاطئ للعمليات ، وذلك عن طريق ترحيل طرف من العمليه الى حساب خاطئ ومن بين الاخطاء الشائعه في التحليل ، الخطأ في التفرقه بين المصروفات الايراديه والمصروفات الرأسماليه مثل معالجه الاضافات على انها ايراديه .

ب- السهو في تقييد عمليات كان من المتعين تقييدها ، فما يترتب عليه التأثير على نتيجه الاعمال والمركز المالي نتيجه قيد بعض العناصر بأقل من قيمتها الحقيقيه .

جـ - تقييد عمليات كان يجب عدم تقييدها ، كما في حاله اثبات عمليات حقيقيه الا انها تخص فترات مقبله ، مثل تقييد مبيعات الايام الاولى من

[1] أ. د. عبد الفتاح الصحن ، مرجع سابق ٥٤ – ٥٨

السنه التاليه كمتحصلات في نهايه السنه الحاليه وبذلك تزداد مبيعات السنه الحاليه زياده وهميه ويزداد مجمل الربح وبالتالي صافي الربح زياده وهميه

٢- اجراءات المحاسبه :

بعد اتمام اثبات العمليات في الدفاتر والسجلات يعقب ذلك اجراءات المحاسبه التي تتمثل في تجميع وتحويل وربط الارقام المسجله بعمليات حسابيه ونقل الارقام . وكل عمليه حسابيه يصاحبها احتمال حدوث خطأ فجمع دفاتر اليوميه المتعدده الخانات ، وجمع وترصيد كل حساب بدفتر الاستاذ ، ونقل مجاميع صفحه في دفتر يوميه مجزء الى الصفحه التاليه ، والترحيل من سجل الى آخر ، واحتساب الديون المعدومه ، والمخصصات ، والفوائد ، والاهلاك ، والخصم ، والمكافآت ، وجمع كشوف جرد البضاعه ، ونقل الأرصده لاعداد ميزان المراجعه ، ونقل الارصده من ميزان المراجعه لاعداد القوائم الماليه ، وادراج البنود المختلفه في ميزان المراجعه او القوائم الماليه ، وغير ذلك وكل هذه عمليات تتطلب نقل ارقام واعاده كتابتها وينشأ احتمال حدوث خطأ سواء كان ذلك عن عمد او غير عمد عن طريق السهو او الجهل بقواعد المحاسبه او التقصير .... الخ .

٣- التقارير الماليه :

تتمثل الاخطاء التي يحتمل حدوثها في مرحله اعداد التقارير الماليه فيما يلي :

أ – ابعاد مفردات ومبالغ كان يجب اثباتها .

ب- وصف مفردات وصفا غير دقيق او غير كافي .

جـ- ادراج مفردات ومبالغ وهميه .

د- عدم الافصاح عن كل مايجب ان يفصح عنه في التقارير الماليه .
فادراج موارد لاوجود لها او ادخال عناصر وهميه مثل مبيعات الفتره التاليه (مبيعات اول العام التالي تدرج على انها مبيعات آخر العام الحالي) او اظهار التزامات غير حقيقه ، او الخطأ في وصف أو تصنيف بعض الاصول والخصوم او تبويبها ، او نقل الارقام اليها بمبالغ غير صحيحه...... الخ

ويمكن ان تحدث تلك الاخطاء ايضا اما عن عمد او عن غير عمد .

وبناء على ماتقدم يمكن القول أن البيانات المحاسبيه ينبغي ان تراجع مراجعه حياديه حتى يمكن اتخاذها اساسا لاتخاذ القرارات ورسم السياسات وذلك بسبب وجود احتمال الخطأ في تلك البيانات في أي او في كل المراحل الثلاث السابقه .

(د) تصحيح الاخطاء :

اذا اكتشف المراجع أي خطأ عند مراجعته للدفاتر والسجلات فان عليه ان يقرر ما اذا كان هناك داع لتصحيحه وكيفيه التصحيح حيث ان الاخطاء البسيطه التي لايكون لها تأثير على نتيجه الاعمال والمركز المالي قد تهمل نظرا لقله اهميتها النسبيه ومع ذلك فانه يفضل تصحيح كافه الاخطاء مهما كانت قيمتها طالما انها اكتشفت اما الاخطاء كبيره القيمه التي تؤثر على نتيجه الاعمال والمركز المالي تأثيرا كبيرا ، فيجب ان يهتم بها المراجع ويعمل على تصحيحها وفقا للمبادئ المحاسبيه المتعارف عليها .

ويمكن تقسيم الاخطاء من ناحيه تصحيحها الى مجموعتين :

١- اخطاء تؤثر على ارصده حسابات الاستاذ .

٢- اخطاء لاتؤثر على ارصده حسابات الاستاذ .

وتختلف طريقه تصحيح اخطاء المجموعه الاولى عن طريقه تصحيح اخطاء المجموعه الثانيه ، حيث يتطلب تصحيح اخطاء المجموعه الاولى ضروره اجراء قيد بدفتر اليوميه ، اما اخطاء المجموعه الثانيه فلا تتطلب قيودا لتصحيحها ، ولكن يكتفي بتعديل الخطأ في المرحله التي وقع فيها .

وعلى سبيل المثال ، فان الخطأ في تقييم نوع من البضاعه في المخزون يترتب عليه خطأ في مجموع قيمه المخزون . واذا اكتشف هذا الخطأ قبل ان تقيد البضاعه بالمخزن بقيد محاسبي فان تصحيح الخطأ يكون عن طريق تصحيح مجموع كشوف الجرد ويقيد بالقيمه الصحيحه لأن الخطأ هنا اكتشف قبل التقييد والترحيل الى دفتر الاستاذ ، اما اذا قيدت قيمه غير صحيحه للمخزون ورحلت الى حساب البضاعه بالمخزن ، فان التصحيح في هذه الحاله يتم بطريقه اخرى اذ انه مادام القيد اجري بطريقه خاطئه ورحل خطأ ايضا ، فان التصحيح في هذه الحاله لن يتم الا بقيد اليوميه العامه . ومعنى هذا انه يجب ان يعد قيد يوميه خاص لتصحيح القيد الخاطئ بحيث يزيد او ينقص رصيد حساب البضاعه بالمخزن تبعا للخطأ نفسه ، ويقيد قيد التصحيح في اليوميه العامه مع شرح واف للقيد ثم يرحل الى دفتر الاستاذ .

ومثال آخر لذلك ، حدوث خطأ في جمع خانات دفتر النقديه واكتشاف الخطأ قبل الترحيل لحساب النقديه بدفتر الاستاذ ، حيث يمكن في هذه الحاله تصحيح جمع الخانه التي حدث فيها الخطأ بدفتر النقديه ثم ترحيل المبلغ الصحيح (وذلك بالطبع دون الحاجه لاجراء قيد يوميه) اما اذا كان

الترحيل لدفتر الاستاذ قد تم قبل اكتشاف الخطأ ، فانه لابد من اجراء قيد في دفتر اليوميه لتصحيح الخطأ حيث ان الخطـأ فـي هذه الحالـه قد انتقل الـى دفتر الاستاذ ومن البديهي ان ارصده دفتر الاستاذ هي اسـاس اعداد ميزان المراجعه والحسابات الختاميه والميزانيه ، فأي خطأ في دفتر الاستاذ يترتب عليـه خطـأ فـي ميزان المراجعـه والحسـابات الختاميـه والميزانيـه وبالتـالي لاتعبر عن نتيجه الاعمال الحقيقيه او المركز المـالي الصحيـح ، ومـن هنـا تتضح خطوره اخطاء المجموعه الاولى .

ولعل تساؤلا يثار حول طريقه اجراء قيود تصحيح الاخطاء حيث ان معظم الاخطاء التي يكتشفها المراجع تكون قد سبق ترحيلهـا بشـكل خـاطئ الـى دفاتر الاستاذ ويستدعي الامر تصحيحها بقيد في دفتر اليوميه .

وهناك طريقتان لاجراء قيود تصحيح الاخطاء وهما: [1]

الطريقه الاولى :

وتشمل الخطوتين التاليتين :

١- الغاء القيد الخطأ بقيد عكسي لازاله اثره من الحسابات .

٢- اجراء قيد جديد صحيح للعمليه .

الطريقه الثانيه :

وتشمل اجراء قيد لتصحيـح الخطـأ عن طريـق اجـراء تسـويه يسـتبعد فيهـا الطرف الخطأ ويحل محله طرف يمثل الجانب الصحيـح .

[1] أ. د. محمود شوقى عطاالله   مرجع سابق ص ٣٤ ، ٣٥

وتفضل الطريقه الاولى عاده نظرا لوضوحها وبساطتها وسهوله تتبع العمليه عن طريقها .

وتجب ملاحظه انه اذا زاد حجم الاخطاء بشكل يؤثر على مدى دلاله القوائم الماليه على نتيجه الاعمال والمركز المالي الحقيقين للمشروع وبشكل يصعب على المراجع ان يتتبعه ويجري قيود التصحيح لها ، فان الامر يتطلب من المراجع ان يشير الى ذلك في تقريره في صوره تحفظ لاخلاء مسئوليته امام المساهمين وغيرهم ممن يستخدمون تلك القوائم الماليه وعاده مايكون ضعف نظام الرقابه الداخليه هو السبب الرئيسي في وجود مثل هذه الحاله الخطيره .

ثانياً : الاحتيال – طرق واحتمالات ارتكابه :

تتناول معالجتنا لتلك النقطه مناقشه النقطتين الفرعيتين الآتيتين :

(أ) طرق ارتكاب الاحتيال :

الاحتيال Praud من وجهه النظر المحاسبيه يتمثل في الاخطاء التي تقع عمدا بهدف اخفاء معالم غش او تزوير وقع بقصد تحقيق منفعه او مصلحه خاصه على حساب المشروع عن طريق خداع الآخرين ، وذلك عن طريق التلاعب في البيانات المحاسبيه التي تشتمل عليها المستندات او السجلات او الدفاتر او القوائم الماليه وقد يرتكب هذا الاحتيال من جانب الموظفين بالمشروع او عن طريق الاداره نفسها تحقيقا لاهداف تصبو اليها .

وكما سبق القول ، كانت المراجعه بادئ ذي بدء تهدف اساسا الى اكتشاف الاخطاء والاحتيال حيثما كان يثار الشك اما الآن فلم تعد عمليه المراجعه تهدف اصلا الى اكتشاف حالات الاخطاء والاحتيال ، وانما يأتي

ذلك بالتبعيه ، كما سبق القول ايضا ، حيث ان الهدف الرئيسي من عمليه المراجعه هو تقديم عن مدى دلاله القوائم الماليه وتعبيرها عن نتيجه الاعمال والمركز المالي .

وفيما يلي الطرق الرئيسيه التي يتم ارتكاب الاحتيال عن طريقها : [1]

١- اختلاس النقديه .

٢- اختلاس البضاعه .

٣- التلاعب الاحتيالي في الحسابات .

وفيما يلي تفصيل ماأجملنا :

١- اختلاس النقديه :

ان احتمال اختلاس النقديه يكون اكبر في الشركات الكبيره عنه في حاله المنشآت الصغيره حيث تكون للمالك رقابه مباشره على المتحصلات والمدفوعات النقديه ، وفي الشركات الكبيره ، ينبغي ان يتم نظام التحصيل والدفع للنقديه على اساس ان عمل الموظف يراجع اوتوماتيكيا بواسطه موظف آخر . ومثل هذا النظام يعرف في المراجعه بنظام الضبط الداخلي والذي ستتم مناقشته تفصيلا فيما بعد ان شاء الله ، وانه من السهل اختلاس النقديه ، ولهذا ، فان على المراجع ان يولي اهتماما خاصا تجاه العمليات النقديه .

ويمكن ان تختلس النقديه عن طريق :

- اسقاط قيد أي نقديه تم استلامها .
- اثبات مبلغ اقل من الذي تم استلامه فعلا .

[1] Tandon B . N . , of . cit . , pp . 8.9 . 10 .

• اجراء قيود زائفه Fictitious في جانب المدفوعات في دفتر النقديه .
• اثبات مبلغ اكبر من الذي تم دفعه فعلا في جانب المدفوعات في دفتر النقديه .

ولاكتشاف الاحتيال في الحالتين الاوليتين ، فان على المراجع ان يفحص الجانب المدين من دفتر النقديه مع مستندات القيد فيه والسجلات الاخرى بينما الاحتيال في الحالتين الاخريتين يمكن اكتشافه بالرجوع الى المستندات او الايصالات ، قوائم الاجور ، بدفتر المهايا ، الفواتير ... الخ .

٢- اختلاس البضاعه :

مره اخرى قد يتعلق الاحتيال بالبضاعه ، بمعنى اختلاس البضاعه وهذا النوع من الاحتيال من الصعب جدا اكتشافه خصوصا عندما تكون البضاعه سهله النقل والتحريك وذات قيمه مرتفعه والطرق الملائمه لامساك الحسابات فيما يتعلق بالمشتريات والمبيعات ، الجرد الدوري للمخزون ، مقارنه نسبه مجمل الربح الى المبيعات عن فترتين ستساعد على تجنب اختلاس البضاعه .

٣- التلاعب الاحتيالي في الحسابات :

هذا النوع من الاحتيال يعتبر اكتشافه اكثر صعوبه من النوعين السابقين لانه عاده مايرتكب بواسطه المديرين أو الموظفين المسئولين الآخرين بهدف :

* اظهار ارباح باكثر من حقيقتها لـ :

- اذا كانوا يحصلون على عموله على الارباح ، فانهم يستطيعون الحصول على عموله اكبر أو

- انه يتم الاحتفاظ بخدماتهم عن طريق التوضيح للمساهمين انه بسبب كفائتهم اظهروا ارباحا اكثر وهكذا يحتفظون بثقه المساهمين أو
- اذا كانوا يمتلكون اسهما ، فانهم يستطيعون بيعها بسعر مرتفع بالاعلان عن انصبه (كوبونات) عاليه أو
- للحصول على ائتمان آخر باظهار المركز المالي للمشروع بأفضل مما هو عليه في الحقيقه أو
- لجذب مكتتبين اكثر لبيع اسهم الشركه ... الخ

• اظهار ارباح باقل من حقيقتها لـ :

- شراء اسهم بسعر منخفض من السوق (البورصه)
- او تخفيض او تجنب دفع ضريبه الدخل أو
- اعطاء انطباع خاطئ عن نجاح المشروع للمنافسين وتزييف (تحريف) الحسابات قد يلجأ اليه :
- بعدم تخصيص أي اهلاك او تخصيص اهلاك اقل او تخصيص اهلاك اكثر او
- تقييم الاصول والخصوم باكثر او باقل من قيمتها الحقيقيه او
- باظهار مشتريات او مبيعات او ايرادات زائفه بهدف اظهار ارباح اكثر او ارباح اقل حسب الحاله المطلوبه .
- باستخدام الاحتياطات السريه خلال الفتره التي حقق فيها المشروع ارباحا اقل او لم يحقق ارباحا ، دو الافصاح عن هذه الحقيقه للمساهمين – أو
- عدم اضافه الايراد المستحق للايراد المثبت في الجانب الدائن من حساب الارباح والخسائر او عدم اضافه المصروف المستحق للمصروف

المثبت في الجانب المدين من حساب الارباح والخسائر . او العكس بالنسبه للايراد او المصروف المقدم .

مثل هذه الاحتيالات يصعب اكتشافها حيث انها ترتكب بواسطه اشخاص مسئولين عن اداره شئون المشروع ويفترض فيهم ان يكونوا جديرين بالثقه ، شرفاء , وعند مستوى المسئوليه ، ولهذا ، لايقع عليهم أي شك انها (أي الاحتيالات) تتم بمهاره كبيره ، ولهذا ، فان المراجع لابد ان يكون حريصا جدا عند محاولـه اكتشاف مثل تلك الاحتيالات وعليه ان يقوم بالفحص الروتيني ويتحقق بعنايه اكثر ويقوم بعمل استقصاءات دقيقه ، لبقه وذكيه .

(ب) احتمالات ارتكاب الاحتيال :

اذا ماكان نظام الرقابه الداخليه ضعيفا ويشتمل على ثغرات تتيح الفرصه للموظفين والعمال في المشروع وكذلك الاداره باستغلالها وتحقيق هدفهم من الاحتيال ، فان ارتكاب الاحتيال يحتمل وقوعه في حالات متعدده ومن هذه الاحتمالات مايلي : [1]

١- اختلاس الاصول وحذف اثباتها في الدفاتر بالكامل عندما لايكون هنـاك نظام للرقابه على الاصول ومراجعه وجودها الفعلي ثم عدم خضوع هذه الاصول لفحص المراقب الخارجي نظرا لعدم درايتـه بالامور الفنيـه للمشروع ومن الامثلـه على ذلك اختلاس بعض اصناف البضاعه التي تتشابه في الاسماء والمحتويات والمواد الكيماويه ومشتقاتها المتعدده .

---

١ أ. د. محمود شوقي عطاالله – مرجع سابق ص ٤١ .

٢- اختلاس البضاعه وتغطيتها باذون صرف وهميه تثبت في سجلات المحازن ويتطلب ذلك ضروره التواطؤ بين رؤساء الاقسام التي تستخدم هذه المواد وبين امين المخزن .

٣- تزوير الارقام بالسجلات وتغييرها لتغطيه اختلاس اصول قام به الموظفون كان تشتري اصول بمبلغ ٥٩٥٠ جنيها فيثبت المبلغ على انه ٥٥٩٠ جنيها لتغطيه اختلاس اصول بالفرق .

٤- التحليل الخاطئ للعمليات الماليه بغيه تغطيه اختلاس اصل ثابت مثلا عن طريق معالجه قيمته على انه مصروف ايرادي وبذلك تحمل قيمته بالكامل على نفس السنه التي اشترى فيها ضمن المصروفات الايراديه الاخرى ولايظهر له أي اثر في قائمه المركز المالي .

٥- اثبات عمليات حدثت خلال السنه ولكنها تخص فترات اخرى مثل تحميل مصروفات التأسيس او تكاليف ابحاث السوق او الحمله الاعلانيه على نفس سنه حدوثها ، او استبعاد عمليات تخص الفتره الماليه ولكنها سوف تتم خلال السنه التاليه مثل المشتريات او المبيعات التي تتم في آخر السنه الماليه ولكن ارسال او استلام البضاعه سيتم في اول السنه التاليه فلا تثبت في دفاتر السنه الحاليه التي اجريت فيها الصفقه ... الخ وذلك بهدف التلاعب في نتيجه الاعمال والتأثير على المركز المالي .

٦- عدم ذكر بعض البيانات مثل الالتزامات المحتمله التي يجب ان تظهر في شكل ملاحظه بالميزانيه حتى يعرف القارئ لها حجم هذه الالتزامات التي قد تنشأ في المستقبل ، او وصف بعض البنود الوارده بالقوائم الماليه وصفا لايطابق الواقع والحقيقه بهدف تضليل القارئ ، مثل

تصنيف بعض الاصول الثابته على انها اصول متداوله والعكس حيث يؤثر هذا على النسب الماليه المستنتجه .

ثالثا : مسئوليه المراجع عن اكتشاف الاخطاء والاحتيال

تتحدد مسئوليه المراجع الخارجي عن الاخطاء والاحتيال في ضوء الاعتبارات التاليه :

١- الهدف الرئيسي من عمليه المراجعه - كما سبق القول - هو تقديم تقرير عن مدى دلاله القوائم وتعبيرها عن نتيجه الاعمال والمركز المالي في نهايه فتره معينه . وبالتالي لم تعد عمليه المراجعه تهدف اصلا الى اكتشاف الاخطاء والاحتيال ، ولكن اكتشافها يحدث اثناء قيام المراجع بواجباته الاصليه وكنتيجه لها .

٢- ان القيام بمراجعه شامله تفصيليه تشمل جميع العمليات التي قام بها المشروع يعد امرا صعبا في حد ذاته نظرا لزياده حجم العمليات الماليه في المشروعات وتعددها وتنوعها ونظرا لان الفتره التي يقوم فيها المراجع بتنفيذ عمليه المراجعه النهائيه قصيره نسبيا . ولهذا يعتمد المراجع دائما على استخدام اسلوب الاختبارات Tests في تأديه واجباته بحيث يختار عينات Samples من العمليات التي تمت واثبتت في الدفاتر ويجرى عليها اختباراته وفحصه ومراجعته . لذلك فانه من غير المعقول ان يكون المراجع مسئولا عن جميع الأخطاء او التلاعب في الحسابات والسجلات .

٣- يعتبر المراجع مسئولا فقط ع الاخطاء او الغش التي تظهرها مراجعته العاديه للدفاتر ، وبشرط ان يكون حجم الاختبارات التي اعتمد عليها في فحصه ومستوى ادائه لواجباته قد وصل الى المستوى العادي

المفروض ان يؤديه رجل المهنه العادي ، وهو مايطلق عليه ، العنايه المعقوله فطالما ان المراجع قد قام باداء واجباته على خير وجه ولم يكن هناك أي اهمال او تقصير من جانبه في اداء هذه الواجبات ، ثم ظهر تلاعب او اخطاء بعد ذلك وقعت ولم تكتشف فان المراجع لايعتبر مسئولا عنها .

ويمكن القول اذن ان على المراجع ان يقوم بعمله كما يقوم به رجل المهنه المعتاد ، وهو غير مسئول بعد ذلك عن عدم اكتشاف الاخطاء او الاحتيالات التي يصعب على رجل المهنه المعتاد اكتشافها .

ويمكن قياس مدى اداء المراجع لواجباته طبقا لاصول المهنه المرعيه والعنايه المعقوله عن طريق :

- الرجوع الى احكام العقد المتفق عليه بين المراجع والمشروع في حاله المشروعات الفرديه وشركات الاشخاص .
- الرجوع الى احكام القانون التي تحدد نطاق واجبات المراجع كما هو الحال بالنسبه لمراجعات شركات الاموال .
- مدى مطابقه ادائه لمعايير الاداء المتعارف عليها في المهنه والمتفق عليها بين اعضاء المهنه .

ولايفوتنا ان نذكر في النهايه ان اداء المراجعه ليس ضمانا اساسيا لمنع حدوث الاخطاء والاحتيالات والرقابه منها وانما الضمان الاساسي هو وجود نظام سليم ومحكم للرقابه الداخليه يمكن من تلافيها ومنع أي احتمال لوقوعها .

الفصل الثالث

اصناف المراجعـــــــه

قد تختلف المراجعه وتنقسم الى انواع طبقـا للنظـره اليهـا مـن زاويـه معينـه تسعى الى تحقيق هدف معين ، ولايعد ذلك خروجا على الاصـول المرعيـه والمبادئ المتفق عليها علميا وعمليا ، وانما هذا التقسيم يحـدد معـالم اسلوب التنفيذ للمراجعه ، ويعبر عن وجهه النظر التي ننظر منها الـى عمليـه تنفيذ المراجعه .

ويمكن تصنيف المراجعه من وجهتي نظر اساسيتين وهما: (١)

اولا : من حيث الجهه التي تراجع حساباتها :

تصنف المراجعه من وجهه النظر هذه الى الأصناف التاليه :

(١) مراجعه حسابات المنشآت الخاصه أو الفرديـه :

عندما يطلب من مراجع مراجعـه حسـابات منشـأه خاصـه او فرديـه يتعين عليه الحصول على عقد واضح مكتوب من عميله فيما يتعلق بما ينتظر منه عمله ، وحيث أنه تم تعيينه من جانب صاحب منشأه فرديه بناء على اتفـاق ، فان واجباته وطبيعه العمل تتوقف على مثل هذا الاتفاق ، وتصميم الاتفاق الذي يحدد نطاق عمله يكون هاما جدا لانه اذا اتهم فيمـا بعد بـأي اهمـال ، فانه يمكنه ان يقدم الاتفـاق فيمـا يتعلـق بمـا طلـب منـه عملـه . وفـي حالـه مراجعه شركات الاموال ، لايثار هذا الموضـوع حيـث تحـدد واجباتـه عـن طريق قانون الشركات نفسه . واحيانا يتم تعيين مراجـع بواسطه صـاحب

1- (1) Howead L . B . , OP . , cit. , PP .5 -10
(2) Tandon B . I . , cit . , 11-20

منشأه فرديه لاعداد الحسابات او احيانا يطلب منه اعداد الحسابات لغرض تقديمها لمصلحه الضرائب . ولهذا ، فانه من الضروري بالنسبه له ان يعلم واجبه بالضبط وطبيعه العمل الذي طلب منه الاطلاع به .

واذا كان قد طلب منه القيام بالمراجعه كامله ، فلابد ان يتأكد من ان الحسابات قد تم اعدادها كما ينبغي وان الميزانيه صحيحه . حيث انه من المحتمل ان عميله ينوي الحصول على قرض على اساس الميزانيه المعتمده من المراجع وفي مثل تلك الحاله ، اذا اكتشف المقرض اخيرا ان الميزانيه لاتمثل المركز المالي الحقيقي والصحيح للعميل ، فان المراجع يكون مسئولا امام المقرض (البنك) بتعويض الضرر كما تقرر في قضيه Stata Street Trust Co.Vs Ermst, in 1938 باختصار لابد ان يعمل المراجع طبقا للعقد مع العميل .

وبالاضافه الى المزايا العامه للمراجعه كما سبق ذكرها ، فيما يلي المزايا الخاصه التي يحصل صاحب المنشأه عليها من مراجعه حساباته :

١- يطمئن صاحب المنشأه ان حساباته تمسك كما يجب وانه لايحتال عليه من جانب مستخدميه . ويكون هذا هاما خصوصا عندما يكون المالك لديه منشأه كبيره وبالتالي لايستطيع ان يقوم برقابه مناسبه عليها .

٢- ان الحسابات المعتمده للمتوفي تكون مفيده جدا لمنفذي الوصايا والمصفين حيث تمثل تلك الحسابات الاساس لاعداد حسابات رسم الايلوله

٣- عندما يكون هناك وكلاء معينين ، يكون من الصعب اجراء رقابه على حساباتهم واذا عين المراجعون ، فان الوكلاء سيمسكون حسابات صحيحه

واذا ارتكبوا أي اختلاس او احتيالات او اخطاء فانها ستكشف بسهوله .

(ب) مراجعه حسابات شركات الاشخاص :

ليس من الضروري ان حسابات شركه ما يجب ان تراجع ، ولكن حيث ان هناك عده مزايا من مراجعه الحسابات ، فان كثيرا من الشركات تعمل عاده استعدادا مسبقا للمراجعه في عقد الشركه .

وهكذا ، فان المراجعه في المشروعات الفرديه وشركات الاشخاص (التضامن ، التوصيه البسيطه ، والمحاصه) اختياريه . ولهذا يجب على المراجع ان يحرر عقدا كتابيا بينه وبين تلك الشركات (مثلها مثل المشروعات الفرديه) قبل ان يبدأ في تنفيذ عمليه المراجعه لكي يحدد فيه واجباته ونطاق الاعمال المطلوب منه تنفيذها ، حتى يكون هناك اساس سليم لتحديد مسئوليته في المستقبل .

وبالاضافه الى المزايا العامه للمراجعه كما سبق ذكرها ، فان المزايا الخاصه التي يتم الحصول عليها من مراجعه حسابات شركات الاشخاص هي [1] :

١- ان الشركات يثقون في الحسابات الممسوكه بواسطه احد الشركاء وهذا سيؤدي الى تجنب أي خلاف او احتكاك بين الشركاء .

٢- اذا روجعت الحسابات بواسطه مراجع ، فان الشريك الموصي الذي ليس له دور ملحوظ في العمل ، سيقتنع تماما انه ليس هناك احتيال .

---

1 - I bid ., p. 334 .

٣ - فى حالة وفاه أو انفصال أحد الشركاء أن عندما ينضم شريك جديد ، فان تقييم الشهرة أو تصفية الحسابات على أساس الحسابات التى روجعت سيصبح سهلاً جداً .

٤ - يستطيع المراجع أحياناً اقتراح طرق أفضل لامساك الحسابات .

(جـ) مراجعة حسابات شركات الأموال :

تنفذ المراجعة فى شركات الأموال عن طريق الزام الشركات بموجب القانون بتعيين مراقب للحسابات . وفى الوقت الحاضر تتضمن القوانين المنظمة لهذه الشركات سواء كانت قوانين خاصة باحكام تتعلق بهذه الشركات فقط ، أو مجرد احكام يتضمنها القانون التجارى للبلاد أو أى قانون آخر ، على ضرورة تعيين مراقب للحسابات فى شركات الأموال ، ويعد ذلك ملزماً بموجب القانون .

وتجدر الاشارة إلى أن درجة الالزام المعنية هنا هى وجود نص صريح فى القانون الذى ينظم الشكل القانونى المعين للمشروع على تعيين مراقب للحسابات ، اذ أنه فى كافة الأحوال توجد قوانين أخرى تتطلب ضرورة وجود مراقب للحسابات ، فى الأنواع المختلفة للمشروعات كما قد يخضع الشكل القانونى المعين لأكثر من قانون يلزمه بتعيين مراقب للحسابات وذلك لتحقيق أهداف متعددة وهناك أمثلة كثيرة فى هذا المجال نذكر بعضها فيما يلى [١]:

١ - قوانين الضرائب

٢ - القانون التجارى.

٣ - قوانين الشركات .

(١) أ. د. محمود شوقى عطا الله ، مرجع سابق ، ص ٤٨ - ٥٠ .

اغراض مراجعة حسابات الحكومة :

ان نظام المراجعة فى الوحدات الحكومية يختلف عنه فى المشروعات التجارية وفيما يلى اغراض المراجعة الحكومية :

١ - الوقوف على ما اذا كان هناك اعتماد للاتفاق وما اذا كان مثل هذا الاعتماد تم الترخيص به واعتماده من السلطات المختصة .

٢ - التحقق من أن الانفاق قد تم التصديق عليه على نحو صحيح طبقاً للقواعد والقوانين .

٣ - التحقق من أن المبلغ المدفوع قد تم دفعه للشخص المستحق ، وتم الحصول على الايصال الدال على الدفع ، وأن عملية الدفع قد تم تسجيلها بشكل صحيح فى الدفاتر المحاسبية ولهذا فإنه لن يكون هناك احتمال لمطالبة الحكومة مرة أخرى بنفس المبلغ .

٤ - التحقق من أن المبلغ المدفوع قد تم تبويبه ملائماً وصحيحاً .

٥ - التحقق من أن المبلغ المدفوع قد جعل مديناً فى الحساب الشخصى لمقاول أو موظف أو أى شخص آخر .

٦ - التحقق عند مراجعة المتحصلات من :

- أن الأموال المحصلة من الآخرين تسترد بانتظام وتفحص فى مقابل الأموال المدفوعة مَن قبل .

- ان المبلغ المحصل تم جعله دائنا في الحساب المختص في حينه .

٧- التحقق ، عند مراجعه المخزون ، مما اذا كان تقييمه قد تم على نحو صحيح ودقيق ، ويجب التحقق ايضا من ان اسعار تلك البضائع او السلع المحدده اوليا تعدل من وقت لآخر على اساس اسعار السوق .

٨- التحقق من ان السحب من المخزون قد تم دوريا او ان مثل هذا المخزون يجب التحقق منه مع الرصيد الموضح في دفتر المخزون .

٩- التحقق من ان الانفاق يتمشى مع المبادئ العامه ، أي :

- ان الانفاق ليس اكثر مما هو ضروري وان كل موظف حكومي بذل العنايه المناسبه عند انفاق الاموال .
- انه ليست هناك سلطه يمكنها الموافقه على انفاق ينتج عنه فائده للسلطه المصدقه على الانفاق نفسها .
- ان الاموال العامه لم تستخدم لمصلحه شخص ما او فئه من المجتمع الاالآ كان :

* المبلغ المستخدم تافها .

*او الانفاق المستخدم يتمشى مع سياسه او عرف معترف به من جانب الحكومه .

١٠- التحقق من ان مبلغ البدلات مثل بدل الانتقال مصرح به طبقا للقوانين وان مثل هذا البدل منظم جدا لدرجه انه لايمكن ان يكون مصدرا للربح لمن يحصل عليه .

ثانيا : من حيث تنفيذ عمليه المراجعه :

بالاضافه الى التصنيف السابق ، فانه من الضروري التفرقه بين الانواع المختلفه للمراجعه بالرجوع الى نطاق العمل المنفذ وطريقه تنفيذه .. وفي هذا السياق فان المراجعه يمكن ان تصنف عموما الى الاشكال التاليه :

(أ) المراجعه الكامله Complete Audit

(ب) المراجعه الجزئيه Partial Dudit

(ج) المراجعه المؤقته Interim Andit

(د) المراجعه المستمره Continuous Audit

(هـ) المراجعه النهائيه Final Audit

(و) مراجعه النظم Systems-Based Audit

(ز) المراجعه المستنديه Vouching Audit

(ح) المراجعه الخارجيه External Audit

(ط) المراجعه الداخليه Internal Audit

(ي) المراجعه الموسميه Occasional Audit

وفيما يلي تفصيل مختصر لما اجملناه :

(أ) المراجعه الكامله: Complete Audit

تعرف المراجعه الكامله على انها تلك التي يعطى فيها المراجع نطاقا غير محدد للعمل الذي يجب عليه انجازه ، والتي فيها يستخدم المراجع حريه تصرفه واختياره فيما يتعلق بحدود العمل التفصيلي . ويمكن اعتبار المراجع مسئولا عن أي خساره تنشأ بسبب اهماله في أي حاله ، وبسبب فشله في استخدام المهاره المناسبه او العنايه الملائمه في عمله .

ومن المؤكد ان المراجعه الكامله لاتتضمن فحص كل مستند ورقم داخل الشركه وهذا غير ضروري وعقيم فالمراجعه الحديثه تتعلق بالتأكد من ان العمل دقيق ومحل ثقه ، وهذا يتم تحقيقه بكفايه كبيره عن طريق تقييم مدى كفاءه ودقه نظام الرقابه الداخليه والتثبت من المستندات والقيود ، وليس عن طريق فحص كل مفرده . حيث انه في الواقع العملي نجد انه يتعذر على المراجع القيام بمراجعه الدفاتر والسجلات والقوائم مراجعه كامله وشامله خصوصا في الحالات التي يكون فيها حجم المنشأه كبيرا حيث تتعدد وتتفرع وتتشابك الانشطه والعمليات . وبالتالي يزداد حجم المستندات والدفاتر والسجلات الامر الذي يتعذر معه على المراجع القيام بمراجعه كامله او شامله لكافه العمليات والمفردات .

لذلك يلجأ المراجع الى اسلوب المراجعه الاختباريه والتي يتم من خلالها اختيار عينات تعبر عن كافه العمليات والانشطه التي تقوم بها المنشآت . ويتوقف حجم العينه الذي يختاره المراجع على دراسه وفحص نظام الرقابه الداخليه الموجوده في المنشأه فاذا كان هذا النظام محكما ودقيقا فان المراجع يقلل نطاق فحصه ويكون حجم العينه محدود ، اما اذا كان النظام غير محكم ويعاني من ثغرات فان نطاق فحص المراجع يزداد تبعا لذلك حجم العينه ، وقد يتطلب الامر الوصول بالمراجعه الى المراجعه الشامله التي تشمل كافه القيود والحسابات وكافه نواحي النشاط في المشروع للاطمئنان الى صحه البيانات .

والاصل في المراجعه انها كامله دائما الا اذا كان هناك اتفاق بين المراجع والمشروع على خلاف ذلك وفي الحاله الاخيره ينبغي الاشاره الى

ذلك صراحه في العقد والا اعتبرت المراجعـه كامله . ويحدث هذا عـاده في المنشآت الفرديه وشركات الاشخاص التي تكون المراجعه فيها اختياريه كما سبق القـول ، وليست ملزمـه بموجب القـانون كما هـو الحـال بالنسبه للشركات المساهمه .

(ب) المراجعه الجزئيه : Partial Audit

من الوصف السابق للمراجعه الكامله ، تأتي طبيعيا فكره المراجعه الجزئيـه على انها تلك التي يحدد فيها عمل المراجع بتنفيذ عمل معين فقط او ان تكون هناك قيود باي شكل فيما يتعلق بسلطاته في التحقيق والفحص .

فقد يطلب من المراجع فحص جانب الايـرادات فقط مـن دفتر النقديـه دون جـانب المدفوعـات حيـث ان صـاحب المنشـأه يصـدر شـيكات ويقـوم بالمدفوعات بنفسـه بهذا لايكـون هنـاك احتمـال للقيام بمدفوعـات اكثر مـن الحقيقه وقد يطلـب مـن المراجع مراجعه عمليـات الشـراء او البيـع الاجلـه ومردوداتها خلال فتره معينه بهدف اكتشاف تلاعب في الدفاتر فيمـا يتعلـق بهذه العمليات ، كما يطلب من المراجـع مراجعـه عمليـات المخـازن بهـدف اكتشاف اختلاس او تلاعب في المخازن وسجلاتها .

وقد يطلب من المراجع مراجعه عمليات النقديه للمشروع خلال فتره معينـه بهدف الوصول الى اكتشاف اختلاس في النقديـه خـلال هـذه الفتره وتحديد المسئوليه عنه .

ويتضح مما سبق ان المراجعه الجزئيه انما توجـه لغرض خـاص ، ولذلـك تنتهـي المراجعـه الجزئيـه بـاعداد تقريـر عمـا تـم مـن اعمـال والنتـائج التـي توصل اليها المراجع في هذا الصـدد .

ويفضل دائما في حاله المراجعه الجزئيه ان يحصل المراجع على اتفاق كتابي بالمطلوب منه القيام به ، كما ان عليه ان يذكر في تقريره تفاصيل ماتم اداؤه من اعمال حتى لايعتبر مسئولا عن الاعمال التي لم يتفق عليها في العقد ، حيث ان حدود واجباته التي تحدد في الاتفاق قد تمنع المراجع من فحص دفاتر او حسابات او مستندات معينه .

وتنبغي الاشاره هنا الى ان مراجعه شركات الاموال تكون مراجعه كامله حيث ان سلطات المراجع لايمكن تقييدها

وتجب ملاحظه انه في حاله المراجعه الجزئيه يكون المراجع مطالبا بتنفيذ الواجبات الوارده في العقد والمتفق عليها ثم التقرير عما حدث ونتائجه ، وغير مطالب بابداء رأيه الفني المحايد في مدى صحه البيانات ودلالتها عن نتيجه الاعمال الحقيقيه والمركز المالي الحقيقي .

ويفضل دائما عند القيام بمراجعه جزئيه ان يتبع الاسلوب الشامل للمراجعه بحيث يتم فحص كافه المستندات والقيود والحسابات المتعلقه بنطاق المراجعه الجزئيه ، والا يتبع اسلوب المراجعه الاختباريه نظرا لأن المراجع مطالب في هذه الحاله بابداء رأيه عما وجده في المراجعه بشكل قاطع واكيد وليس على اساس رايه الفني المتخصص الذي يصدر في ضوء العنايه المعقوله . (1)

---

1 ا. د محمود شوقى عطاالله مرجع سابق ، ص ٥٤

(ج) المراجعه المؤقته : Interim Audit

المراجعه المؤقته هي تلك التي تتم لتغطي فتره معينه او حتى تاريخ معين خلال فتره ماليه . وعلى سبيل المثال ، قد تتم لتغطي شهرا او ثلاثه اشهر حسب طلب العميل وتقع في داخل نطاق المراجعه الكامله التي تتم اخيرا ، مثل الكشف عن الارباح المؤقته لتمكين الشركه من الاعلان عن انصبه مؤقته .

وقد تترك مظاهر معينه للمراجعه الكامله ، مثل تحقيق الاصول ، لتتم عند نهايه المراجعه الكليه .

ويجب الاهتمام فيما يتعلق بمثل هذه المراجعه للتحقق من ان مظاهر المراجعه الكامله لم تغفل في الاتمام اللاحق للمراجعه الاساسيه . وبالمثل ، فان الاحتياطات لابد ان تتخذ للتأكد من ان العمل الذي روجع طبقا للمراجعه المؤقته لم يعدل بأي طريقه دون المعرفه الكامله من جانب المراجع .

وتتمثل اهم مزايا المراجعه المؤقته في :

١- هذا النوع من المراجعه يكون جيدا حينما يكون تحقيق الارقام المؤقته (ارباح - خسائر) ضروريا .

٢- ان المراجعه النهائيه يمكن ان تتم بسرعه جدا اذا كانت هناك مراجعه مؤقته .

٣- ان الاخطاء والاحتيالات يمكن ان تكتشف بسرعه اكبر في غضون السنه .

٤- يكون هناك ضبط معنوي على موظفي العميل حيث تفحص الحسابات بعد ثلاثه اشهر مثلا .

اما عيوب المراجعه المؤقته فتتمثل في :

١- يمكن ان تغير الارقام في الحسابات التي تمت مراجعتها من قبل .

٢- تعني ان مساعدي المراجع سيضطرون لاعداد ملاحظات عندما ينهوا مثل هذا النوع من المراجعه .

٣- انها تعني عملا اضافيا وله بالطبع تكلفته .

(د) المراجعه المستمره : Continuous Audit

المراجعه المستمره او المراجعه التفصيليه كما تسمى احيانا هي مراجعه تقوم على فحص تفصيلي للدفاتر المحاسبيه في فترات متعدده خلال السنه الماليه . فالمراجع يزور عملاءه في فترات منظمه او غير منظمه اثناء السنه الماليه ويفحص كل صفقه . وفي نهايه السنه يفحص حساب الارباح والخسائر والميزانيه . والمراجعه المستمره ليست ضروريه لمنشأه صغيره حيث يمكن مراجعه حساباتها في نهايه السنه الماليه بدون ضياع وقت كبير ويفضل تطبيق المراجعه المستمره حينما :

١- تكون هناك رغبه في تقديم الحسابات بعد اقفال السنه الماليه مباشره كما في حاله البنوك .

٢- يكون حجم الصفقات كبيرا جدا ، حيث يتعذر على المراجع تنفيذ عمليه المراجعه في وقت قصير بعد انتهاء الفتره الماليه .

٣- تكون كشوف (قوائم) الحسابات مطلوبه لتقديمها للاداره بعد كل شهر او كل ربع سنه .

٤- يكون هناك نظام ضبط داخلي غير مرضي او غير كفء .

ولتنفيذ المراجعه المستمره يضع المراجع برنامجا يحدد الخطوات الواجب تنفيذها ، وبرنامج زمني لتنفيذ كل مرحله على حده وذلك بعد قيامه بدراسه نظام الرقابه الداخليه في المشروع .

وخشيه ان يخلط البعض بين المراجعه المؤقته والمراجعه المستمره سنعرض فيما يلي نقاط الخلاف بين هذين النوعين من المراجعه :

١- في حاله المراجعه المستمره ، ينفذ عمل المراجعه حتى أي تاريخ طبقا لما يلائم المراجع وعميله . بينما في حاله المراجعه المؤقته ، فان عمل المراجعه ينفذ حتى تاريخ محدد طبقا لتعليمات العميل .

٢- في حاله المراجعه المستمره ، يتم تحقيق الاصول والالتزامات بعد ان تكون الميزانيه قد تم اعدادها في نهايه السنه المحاسبيه ، بينما في حاله المراجعه المؤقته يتم تحقيق الاصول والالتزامات عندما يتم تنفيذ مثل هذه المراجعه .

٣- في حاله المراجعه المستمره ، لابعد ميزان مراجعه ، بينما في حاله المراجعه المؤقته فان ميزان المراجعه لابد ان يعد او يفحص .

٤- في حاله المراجعه المستمره ، فان الهدف ليس معرفه الربح او الخساره بينما المراجعه المؤقته تنفذ لغرض معرفه الربح او الخساره .

ونتناول فيما يلي تفصيلا اهم مزايا واهم عيوب هذا النوع من المراجعه

مزايا المراجعه المستمره :

تتمثل اهم مزايا المراجعه المستمره فيما يلي :

١- سهوله وسرعه اكتشاف الاخطاء : فالاخطاء والاحتيالات

يمكن ان تكتشف بسهوله وبسرعه حيث ان المراجع يفحص الحسابات في فترات متعدده وبالتفصيل اما اذا كان المراجع يفحص الحسابات بعد عام ، فسيكون من الصعب اكتشاف الخطأ فحيث ان المراجع يزور عملاءه بعد شهر او اثنين مثلا ، فان عدد الصفقات يكون صغيرا وبالتالي فان الاخطاء ستكتشف بسهوله وسرعه .

٢- معرفه التفاصيل التكتيكيه (الفنيه) : فحيث ان المراجع يكون على اتصال مستمر بالمشروع ، فانه يكون في وضع يمكنه من معرفه التفصيلات التكتيكيه له ومن هنا يمكن ان يكون ذو فائده كبيره لعملائه بتقديم المقترحات القيمه .

٣- سرعه تقديم الحسابات : حيث ان الحسابات الختاميه المعتمده يمكن تقديمها للمساهمين بسرعه بعد نهايه السنه الماليه في الجمعيه العموميه السنويه .

٤- جعل هيئه الموظفين منظمه : فحيث ان المراجع يزور العملاء في فترات متعدده ، فان الموظفين سيكونون منظمين جدا في امساكهم للحسابات بمستوى مناسب . فيتحققوا من انه ليس هناك اخطاء او احتيالات حيث انها ستكشف بواسطه المراجع في زيارته التاليه .

٥- الضبط المعنوي لموظفي العميل : حيث ان المراجع بقيامه بزيارات مفاجئه يترك اثرا معنويا كبيرا على الموظفين اللذين يعدون الحسابات حيث انهم لايعلمون متى سيزورهم المراجع لفحص الحسابات . والضبط

المعنوي في هذا النوع من المراجعه يكون اكبر منه في حاله المراجعه المؤقته .

٦- كفاءه المراجعه : فحيث يكون لدى المراجع وقتا اطول ، فانه يستطيع فحص الحسابات بعنايه اكثر وبالتفصيل ويكون عمله بالتالي اكثر كفاءه .

٧- اعداد الحسابات المؤقته : عندما يرغب مديرو الشركه في الاعلان عن انصبه (توزيعات) مؤقته ، فان المراجعه المستمره تساعد في اعداد الحسابات المؤقته بدون تأخير كبير .

٨- انتظام العمل بمكتب المراجع طوال ايام العام الامر الذي يساعد على توزيع العمل بين مساعديه بطريقه تشغل اوقاتهم بصفه مستمره بدلا من تركيز عملهم في نهايه العام او القيام بالاستعانه بالمساعدين المؤقتين خلال فترات ضغط العمل مما يؤدي الى ارتباك العمل في المكتب وانخفاض مستوى الخدمه التي يؤدونها .

٩- اتاحه الفرصه للمراجع للتوسع في فحص وتقييم نظام الرقابه الداخليه القائم بالمشروع والتعرف على الثغرات التي توجد به فيولي عنايته وفحصه لها ، الامر الذي يسهل من مهمه المراجع ويجعل المراجعه اكثر دقه وسهوله .

عيوب المراجعه المستمره وكيفيه التغلب عليها :

وفيما يلي اهم عيوب المراجعه المستمره وكيفيه التغلب على كل منها : (١)

---

١ Tandon B. N. OP cit., IP. 17, 18

(ب) أ . د. محمود شوقى عطاالله ، مرجع سابق

١- احتمال قيام موظفي المشروع بتغيير او حذف او تعديل البيانات المثبتـه في الدفاتر والتي تمت مراجعتها ، علـى اسـاس ان المراجـع لـن يعـود الـى مراجعتها مره ثانيه . وقد يكون ذلك بحسن نيه منهم او عن طريـق العمـد لتغطيه اختلاس او تلاعب .

ويمكـن للمراجع التغلب على هذا العيب عن طريق :

- وضع علامات خاصه او سريه امام أي رقم اضطرت اداره الحسابات الى تصحيحه او الحصول على كشف بالارقام الصحيحه .
- اعطاء تعليمات لاداره الحسابت بـاجراء قيـود فـي اليوميـه لتصحيـح أي خطأ يكتشف في البيانات التي خضعت للمراجعه من قبل .
- يجب على المراجع او مساعده ان يعد كشفا بمجـاميع جـانبي الحسـابات التي خضعت للمراجعه حتـى تـاريخ زيارتـه والتـأكد مـن عدم تغير هذه المجاميع في زيارته التاليه .
- قبل ان يبدأ المراجع العمل ، عليه ان يلقي نظره سـريعه علـى أي تغيير لايحمل أي علامه خاصه او سريه .

٢- قد تبقى الامور معلقه : فنظرا لأن عمليه المراجعـه يتـم تنفيذهـا خـلال فتره طويله من الزمن ، فقد يسهو مساعدو المراجع عن تتبع بعض الامـور وعدم ربط الموضوعات ببعضها وتركها مفتوحه في نهايه الزياره .

ويمكن التغلب على هذا العيب عن طريق :

- تسجيل ملاحظات في سجل الملاحظات الذي يعده المراجع او مساعده بالامور التي تركها معلقه في نهايه الزياره وان يبدأ بها زيارته التاليه .
- ضـروره الالـتزام بـالخطوات الوارده ببرنامج المراجعه .

٣- ان تنفيذ عمليه المراجعه خلال فتره طويله من الوقت قد يجعل تنفيذها بطريقه آليه روتينيه الى جانب شعور مساعد المراجع بالملل وعدم الشعور بالمسئوليه .

ويمكن التغلب على هذا العيب عن طريق :

- اعداد برنامج مراجعه يتصف بالمرونه الكافيه التي تتيح للمساعدين حريه التصرف اثناء القيام بالمراجعه .
- تتيح للمساعدين ابداء رايهم ومقترحاتهم باي تعديل في البرامج من وقت لأخر حتى تتمشى مع الظروف المتغيره .

٤- ارباك اعمال العميل : حيث ان استمرار المراجع في تنفيذ عمليه المراجعه طوال السنه الماليه للمشروع قد يؤدي الى تعطيل موظفي اداره الحسابات في المشروع خاصه اذا كانت الزيارات تتم في اوقات ضغط العمل .

ويمكن التغلب على هذا العيب عن طريق اختيار الاوقات الملائمه لزياره المشروع على ان تكون الزيارات مفاجئه .

٥- احتمال خلق صلات وصداقه وتعارف بين المراجع او مساعديه والموظفين بسبب كثره ترددهم على المشروع ، الامر الذي قد يؤثر على ابداء الرأي الفني المحايد عما يكون قد اكتشف من اخطاء او احتيالات اثناء المراجعه وبالتالي التأثير على الملاحظات التي يجب ان تذكر في التقرير .

ويمكن التغلب على هذا العيب عن طريق التزام المراجع او مساعديه بقواعد السلوك المهني .

٦- ارتفاع التكلفه : مما لاشك فيه ان هذا النوع من المراجعه مكلف اذا

قورن بغيره من الانواع الاخرى .

بيد ان هذا العيب يمكن بسهوله الرد عليه اذا رجعنا الى بدايه حديثنا في تلك النقطه عن الظروف التي يفضل فيها تطبيق هذا النوع من المراجعه .

واخيرا ، فان الاستفسار الذي غالبا مايثار هو ، ماهو نوع المراجعه المرضي الذي يجب تطبيقه .

ويقترح ان المراجعه المستمره المتبوعه بالمراجعه النهائيه المنفذه بواسطه مراجع محايد آخر هو اكثر نوع مرضي للمراجعه رغم انه مكلف جدا .

ويلاحظ اخيرا ان نوع المراجعه الذي يجب ان يطبق يتوقف على حجم المشروع .

(هـ) المراجعه النهائيه : Final Audit

المراجعه النهائيه هي المراجعه التي تتم في نهايه الفتره الماليه او التجاريه عندما تكون جميع الحسابات قد تم ترصيدها وحسابا المتاجره والارباح والخسائر والميزانيه قد تم اعدادهم ، وقد تبدأ ايضا قبل اعداد الحسابات الختاميه وتستمر حتى تكتمل المراجعه حتى لو بعد انتهاء الفتره الماليه او التجاريه ، والسمه الوحيده لهذا النوع من المراجعه هي ان المراجعه تكتمل في جلسه واحده متصله . وفي هذا الظرف يحصل المراجع على الدفاتر ويراجعها ويفحص الحسابات . ويحصل المراجع على الحقائق الكامله فيما يتعلق بالحسابات عن السنه تحت الفحص وهكذا .

ففي مثل تلك المراجعه يزور المراجع عميله مره واحده فقط في السنه ويستمر في فحص الحسابات حتى تكتمل عمليه المراجعه عن الفتره كلها .

واهم مزايا هذا النوع هي :

١- ضمان عدم حدوث تغيير في الدفاتر بعد ان تتم مراجعتها لعدم وجود الفرصه لاجراء مثل هذا التلاعب .

٢- ملاءمه هذا النوع من المراجعه للمشروعات الصغيره والمتوسطه نظرا لقله حجم العمليات من ناحيه ، وانخفاض تكلفه هذا النوع من المراجعه من ناحيه اخرى

٣- سهوله ويسر تصميم برنامج المراجعه للمساعدين حيث ان المراجع لايضطر لعمل تصميم كبير لهذا الغرض

ولو ان هذا النوع من المراجعه يسمى احيانا المراجعه الكامله او التفصيليه ، فان هذا الاصطلاح خاطئ لان كل عمليه نادرا ما تفحص في مشروع تجاري كبير . ولهذا فان هذه الاصطلاحات تعتبر مضلله فاذا كانت هذه المراجعه النهائيه للمنشآت كبيره الحجم ، فان المراجع عاده يلجأ الى استخدام اسلوب المراجعه الاختباريه او اسلوب العينات في المراجعه ، حيث انه لو قام المراجع بمراجعه تفصيليه فان ذلك سيؤدي الى تأخير تقديم التقرير وبالتالي عدم جدوى جاريه من ملاحظات .

والمراجعه النهائيه تفتقر الى المزايا التي تتمتع بها المراجعه المستمره واهم مايعاب عليها مايلي :

١- انها لاتساعد على اكتشاف الاخطاء والاحتيالات نظرا لضيق الفتره التي يتم خلالها تنفيذ عمليه المراجعه ، اذ يتطلب الامر عاده تقديم تقرير المراقب بعد انتهاء الفتره الماليه بفتره قصيره لاتتاح فيها الفرصه لتنفيذ عمليه المراجعه بشكل تفصيلي .

٢- انها تؤدي الى ارباك العمل بمكتب المراجع خاصه اذا كانت

اغلب عمليات المراجعه التي يقوم بتنفيذها تخص مشروعات تنتهي فتراتها المالية في تاريخ واحد .

(و) مراجع النظم : System - based Audit

مراجعه النظم ، هي ذلك النوع من المراجعه الذي تطبق فيه اساليب المراجعه الحديثه ، وفيما مضى كانت تعتبر ضروريه لفحص عدد ضخم من العمليات وتحقيق عديد من المستندات ، حيث كان يعتقد انه كلما كبر حجم الفحص المنفذ ، كلما كانت المراجعه اكثر كفاءه وكلما كان تقرب المراجع اكثر صلاحيه . وهذه الطريقه العتيقه للعمل قد نسخت وحل محلها اساليب علميه واحصائيه اكثر كفاءه .

ويتركز الاهتمام الآن على فحص نظام الرقابه الداخليه وكيفيه وضعه موضع التنفيذ ، ثم الرجوع الى عمل الاختبارات للتحقق من دقه وصلاحيه السجلات . وفي هذه الطريقه يتم تجنب كثيرا من العمل غير الضروري ويتم الحصول على كثير من النتائج المعول عليها .

(ز) المراجعه المستنديه : Vouching Audit

في المشروعات الصغيره او الشركات حديثه المنشأه ، قد يجد المراجع انه في الواقع العملي ليس هناك نظام رقابه داخليه معمول به . وفي هذه الحاله فان المراجع لايكون لديه بديل سوى فحص اكبر قدر ممكن من الدفاتر والسجلات والمستندات الى القدر الذي يراه ضروريا . ويكون عليه فحص (أو التحقق من) المستندات وفحص العمليات الى الحد الذي يعتبر انه سيشكل عينه ممثله للكل والاساليب الاحصائيه التي تولي عنايه خاصه للاهميه النسبيه تحدد كميه العمل واجب التنفيذ .

وعندما تكون شركه صغيره محل المراجعه ، فانه يلاحظ ان نظام الرقابه يكون متوقفا على التأثير الكامل من جانب المديرين ، وهذا سيؤثر على طريقه عمل المراجع وعلى تقريره ايضا .

(حـ) المراجعه ا لخارجيه : External Or Independent Audit

هي المراجعه التي تتم بواسطه الممتهنين بمهنه المحاسبه والمراجعه بصفه مستقله وفي مكاتب خاصه بهم ، او في اجهزه مركزيه تابعه للدوله فالمراجع الخارجي مستقل عن اداره المشروع ، يقوم في نهايه مراجعته بتقديم تقرير عن الميزانيه وحساب الارباح والخسائر ويكون هذا المراجع ايضا وكيلا عن المساهمين اصحاب المشروع ويؤكد لهم صحه ودلاله البيانات الوارده في القوائم الماليه ومدى مطابقتها مع البيانات الوارده في الدفاتر والسجلات المحاسبيه وهو مسئول امام المساهمين بصفته وكيلا عنهم وكذلك امام الاطراف الخارجيه الاخرى التي تعول على تقريره في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها .

ويتمتع التقرير الذي يقدمه المراجع الخارجي بالثقه والتقدير من كافه الاطراف المهتمه به حيث ان هذا المراجع يتمتع بالاستقلال والحياد وهذا النوع موضوع سنتناوله بالتفصيل فيما بعد ان شاء الله .

(ط) المراجعه الداخليه : Internal Audit

لقد ترتب على كبر حجم المنشآت وازدياد وتنوع الانشطه والاعمال التي تقوم بها ، وما تبع ذلك من بعد اصحاب هذه المنشآت عن مجريات تنفيذ السياسات المختلفه ، الى ضروره انشاء جهاز متكامل للمراجعه الداخليه وهو جهاز داخلي تابع للاداره اعضاؤه موظفون في المشروع .

وتهدف المراجعه الداخليه الى تحقيق الاشراف والرقابه الاداريه في المشروع والعمل على رفع درجه الكفاءه به وذلك عن طريق الفحص والتحقيق للعمليات التي قام بها المشروع واثبتت في الدفاتر من واقع المستندات .

ويقدم جهاز المراجعه الداخليه يد العون للاداره في اتخاذ قراراتها عن طريق التقارير التي يرفعها اليها كما يؤكد لها مدى انتظام ودقه كلا من نظامي الضبط ا لداخلي ، والمحاسبي ، وتعتمد الاداره عاده برامج المراجعه التي يقوم بتنفيذها بين وقت وآخر .

ومن المسلم به ان المراجع الداخلي – بصفته موظفا في المنشأه لاتتوافر له صفه الاستقلال والحياد بالدرجه التي تتوافر في المراجع الخارجي حيث ان الارتباط الوظيفي يشوبه مؤثرات ماديه او ادبيه قد تضعف من الاستقلال والحياد المفروض توافرهما في أي مراجع .

لذلك فانه مهما اتسع نطاق اعمال المراجعه الداخليه في المشروع فان هذا لايغني عن ضروره تعيين مراجع خارجي يقوم بتنفيذ المراجعه الخارجيه وذلك لاختلاف اهداف كل منهما والتبعيه ومجال العمل .... الخ

وهكذا يمكن القول ان كلتا المراجعتين مكملتان لبعضهما

(ي) المراجعه الموسميه Occasional Audit

كما يشير الاسم ، فأن هذا النوع من المراجعه ينفذ بين حين وآخر حينما تثار الحاجه ويرغب العميل في تنفيذها وهكذا ممكن فقط في حاله المنشآت الفرديه وشركات الاشخاص حيث ان المراجعه فيها ليست ملزمه بحكم

القانون – كما سبق القول – اما في حاله شركات الاموال ، البنوك ، شركات التأمين ... الخ فان المراجعه لابد ان تتم سنويا طبقا لقانون الشركات .

ولعله من المفيد ونحن في هذا الصدد ان نوضح الفرق بين المراجعه العاديه كما سبق ان اشرنا اليها والفحص لغرض معين .

فالمراجعه العاديه تشمل فحص البيانات المثبته بالدفاتر والسجلات ومراجعه وتحقيق القوائم الماليه عن الفتره الماليه محل المراجعه وذلك بهدف التحقق من صحتها ومدى دلالتها لنتيجه الاعمال والمركز المالي الحقيقين ثم التقرير عن ذلك لاصحاب المشروع .

والمراجع يعتمد عاده – كما سبق القول – على اسلوب المراجعه الاختياريه في اداؤه لاعماله عن طريق اختيار عينه تمثل الكل بناء على فحصه وتقييمه لنظام الرقابه الداخليه ، ويعتبر مسئولا عن أي اهمال او تقصير في اداؤه العنايه المعقوله المطلوبه من شخص عادي يزاول المهنه في نفس الظروف القائمه .

اما فيما يتعلق بالفحص لغرض معين ، فقد يطلب من المراجع القيام بمراجعه وتحقيق الحسابات والعمليات بغرض البحث عن حقائق معينه والوصول الى نتائج معينه . هذا وقد تكون هذه الحسابات قد سبق مراجعتها مراجعه عاديه .

فاذا ماثيرت الشكوك حول ارتكاب احتيال او اختلاس نقديه او بضاعه فانه يتم فحص السجلات والحسابات بهدف اكتشاف هذا الاحتيال وتحديد المسئوليه عنه ، او التعرف على اسباب اختلاس النقديه او

البضاعه ، وهذا الفحص يدخل في نطاق المراجعه الجزئيه .

وتنبغي ملاحظه ان هناك فرق بين المراجعه الجزئيه والفحص لغرض معين وهو ان المراجعه الجزئيه تتم بناء على طلب الاداره ولغرض الافصاح عن نواحي ضعف في نظام الرقابه الداخليه للمشروع عاده ، بينما الفحص لايشترط ان يكون لغرض خاص لنشاط المشروع وبناء على طلب الاداره في المشروع .

وعموما يختلف الفحص عن المراجعه في امور كثيره اهمها مايلي : [١]

١- من حيث المسئوليه : يكون المراجع مسئولا امام اصحاب المشروع اللذين لهم الحق في تعيينه ، بينما يكون المحاسب الفاحص مسئولا امام من يطلب منه الفحص وقد يكون ذلك اصحاب المشروع او أي شخص آخر لحاجه في نفسه .

٢- من حيث التوقيت : تتم المراجعه عاده سنويا وبصفه دوريه بناء على احكام القانون (في حاله شركات الاموال) في حين ان الفحص يتم في أي وقت يشاءه العميل وبناء على رغبته .

٣- من حيث نطاق العمل : تتحدد المراجعه بناء على اداء العنايه المعقوله واخلاء المسئوليه القانونيه للمراجع . بينما يتحدد الفحص بناء على الهدف الذي يسعى العميل الى تحقيقه ، ولهذا فان المراجع يتبع اسلوب الاختبارات في عمله ثم يوسع من نطاق هذه الاختبارات كلما كان هناك داع لاثاره الشك . اما المحاسب القائم بعمليه الفحص فهو لايعتمد على اسلوب

١أ. د . محمود شوقي عطاالله ، مرجع سابق ، ص ٦١٦ - ٦١٨ .

الاختبارات وانما يفحص كافه نواحي الضعف لاكتشاف كل مايتعلق من الهدف من الفحص .

٤- من حيث الهدف : تتم المراجعه بهدف التأكد من صحه البيانات الوارده بالحسابات والقوائم الماليه وانها تعبر بصدق عن حقيقه المركز المالي ونتيجه الاعمال خلال الفتره الماليه ولذلك فان المراجع لايكون في حاجه في اغلب الاحيان ، الى التعرف على معلومات لاتدخل ضمن مستندات المشروع والتقارير المعده والشهادات التي يحصل عليها . اما في حاله الفحص فانه يتم بهدف تحقيق مايطلبه العميل ، وعلى المحاسب الذي يقوم بعمليه الفحص ان يخرج عن نطاق السجلات والمستندات الخاصه بالمشروع،بلان عليه ان يقوم بالاستفسار والتدقيق حتى يقتنع بصحه البيانات طالما ان هذا يحقق الهدف من الفحص ، وقد يعتمد فى ذلك على شهادات الفنيين وتقارير الخبراء من داخل المشروع وخارجه .

٥- من حيث اعداد التقرير: فان المراجع يقدم تقريره الى اصحاب المشروع مبينا فيه رايه الفنى المحايد فى مدى صحه البيانات الوارده بالقوائم الماليه ومدى تعبيرها عن صحه نتيجه الاعمال عن الفتره الماليه وحقيقه المركز المالى فى تاريخ انتهاء ،هذه الفتره ،وذلك فى ضوء المبادئ المحاسبيه المتعارف عليها واحكام القانون . اما فى ضوء المبادئ المحاسبيه المتعارف عليها واحكام القانون اما في حاله الفحص فانه ينتهي بتقديم تقرير عن نتائج ماقام به المحاسب من استقصاء وبحث ومقارنات ووسائل فنيه اخرى قد يلجأ الى عرض البيانات بشكل يتلائم من الهدف من الفحص ، وقد يكون ذلك مختلفا عما هو مألوف في حاله المراجعه العاديه

ولايقتصر الفحص على التدقيق في السجلات والحسابات للحصول على معلومات تتعلق بسنه او سنوات سابقه فقط وانما قد يتطلب الامر معرفه امور سوف تؤثر عى مستقبل نشاط المشروع .

ولاريب انه اذا كان في السجلات الخاضعه لعمليه الفحص قد امسكت بعنايه وان القوائم الماليه قد خضعت لمراجعه خارجيه ، فان عمل المحاسب الفاحص سيكون ميسورا .

وهناك حالات كثيره يحتاج الامر فيها الى فحص الحسابات .

نذكر بعضها فيما يلي : [1]

١- الفحص واكتشاف الغش .

٢- الفحص بهدف شراء مشروع .

٣- الفحص في حاله انضمام شريك .

٤- الفحص بهدف منح القرض (من البنك)

٥- الفحص بهدف تحديد قيمه اسهم شركه مساهمه .

ولما كانت المراجعه علم اجتماعي يرتبط في تطوره بتطور المجال المحيط به والظروف التي تطرأ على هذا المجال لذلك فقد تطور مفهوم ونطاق المراجعه الماليه – كما سبق القول – مع تطور احجام واشكال المشروعات والقوانين المنظمه لها ومدى الحاجه للبيانات والمعلومات سواء من جانب الاداره او الجهات الخارجيه . ولم يقف الامر عند هذا الحد بل ظهرت فروع اخرى من المراجعه اصبحت تمثل اهميه كبرى سواء لاداره

---

١ المزيد من التفصيل يرجى الرجوع الى : المرجع السابق ص ٦١٨ – ٦٢٩ .

المشـروعات او الجهـات الخارجيـه الاخـرى التـي لهـا مصلحـه فـي تلـك المشروعات . ومن اهم هذه الفروع :

- المراجعه الاداريه .
- مراجعه التكاليف .
- المراجعه الاجتماعيه .

الباب الثانى

مستويات الأداء المهنى

سنتناول فى هذا الباب الفصلين التاليين بالدراسة

الفصل الأول : المستويات العامة أو الشخصية

General Or Personal Standards

الفصل الثانى : مستويات العمل الميدانى

Field work Standards

تشمل مستويات الأداء المهنى :

١ - المستويات العامة أو الشخصية .

٢ - مستويات العمل الميدانى .

٣ - مستويات إعداد التقرير .

الفصل الاول

المستويات العامه او الشخصيه

سنتناول في هذا الفصل المباحث التاليه بالدراسه :

المبحث الأول : صفات المراجع وقواعد وآداب السلوك المهني .

المبحث الثاني : التأهيل المهني للمراجع .

المبحث الثالث : استقلال المراجع .

المبحث الرابع : مسئوليه المراجع .

المبحث الاول : صفات المراجع وقواعد وآداب السلوك المهني :

من الامور البديهيه ان الشخص الذي يقوم بمراجعه الحسابات وابداء رايه الفني المحايد في مدى صحتها وتعبيرها عن المركز المالي الحقيقي ونتيجه الاعمال الصادقه ، لابد وان يكون مؤهلا للقيام بذلك الدور الخطير على اكمل وجه .

وأود في البدايه قبل ان اتناول تأهيل المراجع بالتفصيل ان اوضح الصفات التي يجب توافرها فيمـا من يقوم بذلك العمل . وتلك الصفات هي : [1]

١- أن يكون مقيدا في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزاره الماليه اما بالنسبه لمراجع الشركات المساهمه ، فقد نصت الماده ٥٢ من القانون رقم ٢٦ لسنه ١٩٥٤ على انه يجب ان تتوافر في مراقب الشركه الشروط المنصوص عليها في القانون رقم ١٣٣ لسنه ١٩٥١ الخاص بمزاوله مهنه

١ أ. د. عبد الفتاح الصحن ، مرجع سابق ، ص ٧٣ - ٧٦ .

المحاسبه والمراجعه وتنص هذه الماده على انه يشترط في المحاسب او المراجع لاعتماد ميزانيات شركات المساهمه :

أ- ان يكون عضوا في جمعيه المحاسبين والمراجعين المصريه او ممن اشتغلوا بمكاتبهم الخاصه في مراجعه حسابات ثلاث شركات مساهمه على الاقل لمده لاتقل عن خمس سنوات متتاليه قبل تاريخ العمل بالقانون رقم ١٣٣ لسنه ١٩٥١ .

ب- ان يكون قد زاول المهنه كمحاسب او مراجع في مكتب لحسابه الخاص مده لاتقل عن خمس سنوات من تاريخ قيده بهذه الصفه .

كما تنص الماده ٥٢ من القانون رقم ٢٦ لسنه ١٩٥٤ على انه لايجوز الجمع بين عمل المراقب والاشتراك في تأسيس الشركه او عضويه مجلس ادارتها او الاشتغال بصفه دائمه بأي عمل فني او اداري او استشاري فيها ، ولايجوز كذلك ان يكون المراقب شريكا لاحد الاشخاص المذكوره صفاتهم في هذه الفقره او موظفا لديه او من ذوي قرباه حتى الدرجه الرابعه .

ويجب ان يكون اسمه مقيدا في جدول نقابه المحاسبين والمراجعين .

٢- ان يكون المراجع على معرفه واسعه وادراك لنظريات المحاسبه وطرق تطبيقها عمليا وان يكون قادرا على تفهم طريقه تقييد كل قيد وصياغته بالصوره الصحيحه ، فمن المستحيل على شخص ان يراجع عمليه بصوره صحيحه الا اذا كان قادرا على اعدادها محاسبيا . وعدم توافر هذا الشرط الاساسي في المراجع هو السبب الرئيسي في عدم كفاءه المراجعه ، اذ كثيرا مايطرق المراجع عمليات تمر عليه حتى

لايسأل اسئله تظهر جهله للمبادئ العامه للمحاسبه ، وفي هذه الحاله يتحمل مخاطره كبيره قد تنتهي نهايه ليس في صالحه . ومن المستحيل ان يكون المراجع على معرفه تامه بكل انواع المنشآت ودقائقها ، فكثيرا ماتقابله عمليات لها طابع فني ليس لديه معرفه تامه بها ، وفي هذه الظروف ، فان على المراجع ان يسأل عميله او موظفي المنشأه اسئله مصاغه في صوره ذكيه لبقه حتى يحصل على المعلومات اللازمه من الاجابات المعطاه ، وبالتالي يستطيع ان يحكم على وينقض العمليه التي قابلها اثناء مراجعته .

٣- ان يكون على علم تام باصول المراجعه ونظرياتها وان يكون ذا خبره في هذا المضمار نتيجه لتمرينه وخبرته العمليه التي اكتسبها في اثناء مراجعته ، وبجانب المامه باصول المراجعه يجب ان يكون على علم بحسابات التكاليف ومبادئ اداره الاعمال والاقتصاد وان يكون ذا ثقافه عامه واسعه .

٤- ان يكون ملما بالقوانين عامه وخصوصا قانون التجاره وقانون الضرائب وقوانين عقد العمل ومتتبعا التشريعات الجديده .

٥- ان يزود نفسه بالمعلومات الفنيه الخاصه بالمنشأه التي يراجع حساباتها عن طريق زياره اماكن الانتاج فيها وان يطلب شرح ما غمض عليه من نواحيها الفنيه وليس معنى هذا ان يكون المراجع اخصائيا في مهنه ليس له علاقه بها وانما لكي يدرك الطبيعه الفنيه للعمل .

٦- ان يكون دقيقا وغير متهاون في المشاكل التي يقابلها سواء كانت كبيره او صغيره .

٧- ان يكون سريع البديهه حاضر الذهن لبقا في القاء الاسئله وملما

بمبادئ علم النفس مستخدما لها في معاملتـه مـع الغير . ولاداعـي ان يسـئ الظن بموظفي المنشأه التي يراجعها وانما عليه ان يقلـب المسـائل فـي ذهنـه قبل ان يتخذ قرارا بادانه احد او الاشـتباه فيـه . فـاذا سـاوره شـك عليـه ان يتابع البحث والاستقصاء وجمع الادله حتى تتبين له الحقيقه .

٨- ان يكون حليما وذكيا في معاملته واحتكاكـه بموظفـي المنشـأه والا يقيـم علاقات شخصيه ، وانما يجب ان يعمل على خلـق جـو مـن الـود المشـوب بـالاحترام بينـه وبينهم وان يعمـل متعاونـا معهـم فـي سـبيل المنفعـه العامــه للمنشأه .

٩- ان يكون قوي الشخصيه امينا الى اقصــى حـدود الامانـه ، فهـو يراقـب حسابات الغير وهم يعتمدون على رأيه الفنـي السـليم . كمـا يجـب عليـه ان يحـافظ علـى اسـرار عملائـه لانهم يطلعونـه علـى ادق اسـرارهم المتصلــه بمهمتهم بقصد استشارته فـي الموضوعـات الشـائكه التـي يهمهـم اخـذ رأيـه عنها .

١٠- ان يكون ذا جلد ومثابره على العمل وشجاعا يقول الحق فـي تقـاريره دون محاباه او مواربه .

١١- ان يكون واقعيا له شخصيه ذاتيه تجعله لايتـأثر بـالاخرين وان يـؤدي واجباته كامله رغم أي ضغط قد يقـع عليـه بطريـق مباشـر او غيـر مباشـر رغم التعارض بين هذه الواجبات وبيـن صـالحـه الشـخصي وعليـه ان يقـدر المقتضيات العمليه وكذا الظروف المحيطه بالمنشأه وبالتالي يبذل جهـده فـي تجنب ايه تحفظات او ملاحظات قد تكون صحيحه من الناحيه النظريـه بيـد ان ابرازهـا فـي مسـتند عـام او فـي وثيقه معده للنشر يبدو غـير لائـق

بالمره فى الظروف الخاصه بالمنشأه (دستور مهنه المحاسبه والمراجعه الصادر بتاريخ ٤ اغسطس سنه ١٩٥٨) .

ولقد نظمت معظم التشريعات العالميه المؤهلات التى يجب ان تتوافر فى المراجع وذلك بتكوين هيئات علميه تشرف على مهنه المراجعه وترفع من مستواها بما تصدر توصيات وما تقوم به من ابحاث فى هذا الميدان .والمراجع كباحث فنى وراء الحقيقه يجب ان تتوافر فيه مؤهلات معينة وصفات مكتسبة سواء اكتسبها فى اثناء قيامة بواجبة المهنى . وقد اتجهت اغلب المنظمات المهنيه الى وضع القواعد والمبادئ والتقاليد التي يجب يتمسك بها اعضاء المهنه ، ويطلق عليها احيانا مبادئ واداب المهنه ، ويتعرض عضو المهنه في حاله مخالفه هذه القواعد للمحاكمه التأديبيه كما اتجه المشروع من جانبه ايضا الى وضع بعض القواعد التى تنظم علاقة المراجع بالجمهور للمحافظة على علاقة عضو المهنة بالجمهور وتحديدها حتى تكون واضحة لكليهما .

وقواعد السلوك المهنى تتضمن مجموعة من المبادئ التى يضعها المشروع والمنظمات فى شكل مكتوب ، الى جانب مجموعة من القواعد والمبادئ المتعارف عليها بين اعضاء المهنة وهى مكتوبة ولكنهم يعملون على احترامها واتباعها بمنتهى الدقة

وتتمثل فى مجموعة من الاداب والتقاليد التى يضعها الاعضاء فيما بينهم ويلتزمون بها.

وتتمثل اهم اهداف وضع قواعد السلوك المهنى فيما يلى :

١ـ المحافظة على كرامة المهنة وتقدمها ورفع شأنها وبالتالى رفع

شأن أعضائها ،حيث تزداد ثقة الجمهور بالمهنة وباعضائها كلما ازداد أعضاء المهنة تمسكا بادابها وقواعدها وتقاليدها .

٢- تنظيم العلاقة بين اعضاء المهنة بعضهم وبعض وتدعيم التعاون فيما بينهم .

٣ ـ اشاعة الاطمئنان بين أفراد الجمهور واشعارهم بأنهم سيحصلون على خدمات أعضاء المهنة طبقا لمستوى عال من كافة الاعضاء .

٤ ـ العمل جنبا الى جنب مع التشريعات الخاصة بالتكوين الذاتى لمراجع الحسابات مثل الاحكام القانونية المتعلقة بالتأهيل العلمى والاستقلال وغيرها - على وضع الاطار العام للمهنة وأعضائها

وفيما يتعلق بدور المنظمات المهنيه فى مصر فى وضع قواعد السلوك المهني ، فقد تطور هذا الامر مع تطور المهنه كالآتي : (١)

- في سنه ١٩٤٦ انشئت اول منظمه مهنيه في مصر وهي جمعيه المحاسبين والمراجعين المصريه ، وكانت عضويتها في بادئ الامر مقصوره على اعضاء المنظمات المهنيه من المحاسبين القانونيين في انجلترا من مصريين واجانب ثم انضم اليهم نخبه من مزاولي المهنه من اساتذه الجامعات ومن لهم تاريخ قديم في الاشتغال بالمهنه .

وقد اشتمل قانون انشائها وكذلك لوائحها الداخليه على مجموعه من القواعد التنظيميه التي تعد بمثابه قواعد مكتوبه للسلوك المهني والتي يلتزم بها اعضاء المهنه ، كما ساهمت هذه الجمعيه ايضا في نشر التقاليد المهنيه

١ أ. د. محمود شوقى عطاالله ، مرجع سابق ، ص ٩٧ .

وآدابها بين اعضائها والتي تعد بمثابه قواعد غير مكتوبه للسلوك المهني يتعارف عليها اعضاء المهنه فيما بينهم ويلتزمون بها .

بيد ان نشاطها في هذا المجال كان محدودا في ابتكار القواعد المتعلقه باعضاء المهنه في مصر والتي تفي بأغراض المهنه وتواجه مشاكلها بسبب اعتمادها على اقتباس كثير من النظم القائمه في المنظمات المهنيه بانجلترا والتي تعتبر بحق متكامله الى حد كبير .

- في سنه ١٩٥١ صدر قانون تنظيم مهنه المحاسبه والمراجعه (القانون رقم ١٣٣ لسنه ١٩٥١) ، وستأتي الاشاره الى اهم مواده كلا في حينه ان شاء الله .

- في سنه ١٩٥٥ صدر القانون رقم ٢٩٤ الخاص بانشاء نقابه المحاسبين والمراجعين ، وكان من بين نصوصه ان اشارت الماده الثانيه منه الى اهداف النقابه وتتمثل في الآتي :

١- العمل على رفع مستوى مهنه المحاسبه والمراجعه .

٢- تنميه روح التعاون بين اعضاء النقابه والمحافظه على حقوقهم والسعي في ترقيه شئونهم .

وكان من بين ابرز الجهود ا لتي قامت بها النقابه منذ نشأتها أصدرت في سنه ١٩٥٨ دستور مهنه المحاسبه والمراجعه ويتضمن عشرين ماده في اربعه ابواب هي :

الباب الاول : الواجبات والحقوق المهنيه .

الباب الثاني : الامانه المهنيه .

الباب الثالث : ايضاحات لبعض الاوضاع الخاصه بالمهنه .

وتورد فيما يلى المواد الخاصة بالامانة المهنية (المادتان ١٣ ، ١٤) ، وقواعد آداب وسلوك المهنة «المواد ١٨ ، ١٩ ، ٢٠» :

المادة الثالثة عشرة :

يجب أن يضمن مراقب الحسابات تقريره جميع الحدود التى فرضت عليه وكذا كل الانحرافات عما تتطلبه الأصول المهنية وما تقتضيه قواعد المحاسبة والمراجعة المتفق عليها والموصى بها ، ما لم يشر إلى هذه الانحرافات بتقرير مجلس الإدارة أو فى الحسابات الختامية أو الميزانية .

المادة الرابعة عشرة :

يعتبر مراقب الحسابات مخلاً بالامانة المهنية :

١ - اذا لم يكشف عن حقيقة مادية علمها أثناء تأدية مهمته ولا تفصح عنها الأوراق التى يشهد بصحتها ، اذا كان فى افصاحه عن هذه الحقيقة أمراً ضرورياً حتى لا تكون هذه الأوراق مضللة .

٢ - اذا لم يذكر بتقريره ما علمه من تحريف أو تمويه فى هذه الأوراق .

٣ - اذا أهمل أهمالاً مهنياً فى خطوات فحصه أو فى تقريره عن هذا الفحص.

٤ - اذا أبدى رأياً برغم عدم حصوله على البيانات الكافية لتأييد هذا الرأى ولم يشر إلى ذلك فى تقريره .

٥ - اذا وقع تقريراً برأى عن حسابات لم تفحص بمعرفته أو بمعرفة مندوبيه تحت اشرافه وتوجيهه . أو بمعرفة زميله أو مندوبه المشترك معه فى عملية المراقبة .

٦ - اذا تغافل عن الحصول على ايضاحات كان يمكن الحصول عليها أثناء المراجعة وكان من شأنها أن تمكنه من اكتشاف خطأ أو غش وقع فى الحسابات .

٧ - اذا خالف نص المادة الثالثة عشرة من هذا الدستور .

٨ - اذا اكتفى فى تقريره بالاشارة الى قيام أشخاص بجرد أو تقييم بعض الأصول فى وقت توافر لديه الشك في نوايا هؤلاء الاشحاص أو كفايتهم ولم يقم بتحقيق هذا الجرد أو التقييم أو يورد بشأنه تحفظاً خاصاً .

كما يتطلب الأمر أيضاً أمانة المراقب في أدائه لواجباته ، فلا يقبل عملاً الا اذا كانت لديه المقدرة الفنية الكافية وأهمها وجود عدد كاف من المساعدين الاكفاء الذين تتوافر لديهم الخبرة بنوع المراجعة المطلوب تنفيذها وذلك حتى لا يهمل أو يقصر فى أداء الواجبات .

المادة الثامنة عشرة :

يعتبر المحاسب والمراجع مخلاً بأداب وسلوك المهنة :

١ - اذا زاول عمل المحاسبة والمراجعة فى جمهورية مصر العربية بالاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة فيها طبقاً للقوانين المعمول بها .

٢ - اذا منح المحاسب أو المراجع بطريق مباشر أو غير مباشر عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهورية نظير حصوله على عملية أو أكثر من أعمال مهنته .

٣ - اذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافى مع كرامتها كالأعلان وأرسال المنشورات أو أرسال الخطابات الخاصة أو الدخول فى مناقصات على الأتعاب أو غير ذلك من الوسائل .

٤ - اذا لجأ أو فاوض العملاء بطريق مباشر للحصول على عمل يقوم به زميل أخر الا أنه من حق المحاسب أن يقبل خدمة من يطلب منه ذلك وعليه في حالة ما اذا طلب منه أن يكون مراقبا لحسابات منشأة بدلا من زميل آخر أن يحظر هذا الزميل بذلك .

٥ - اذا لجأ الى التأثير على موظفى أو معاونى زميل له ليتركوا خدمة هذا الزميل ويلتحقوا بخدمته ، لكنه يجوز له أى يلحق بخدمته من يلجأ اليه طالباً ذلك بعد أخطار الزميل الآخر بذلك .

٦ - اذا لم يرع فى اتفاقياته مع العملاء تناسب قيمة أتعابه مع الجهد والوقت وقيمة الأعمال ، بأن يقصر تقدير هذه الأتعاب على حصة من المنفعة التى ستعود على صاحب الشأن نتيجة لعمل المحاسب أو المراجع .

٧ - اذا سمح أن يقرن إسمه بتقديرات أو تنبؤات لنتائج عمليات مستقبلة بطريقة قد تحمل على الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبؤات .

٨ - اذا وقع على بيانات تتعلق بمنشأة له مصلحة شخصية فيها دون أن يشير صراحة الى وجود هذه المصلحة .

٩ - اذا لجأ الى منافسة زميل فى الحصول على عمل يقوم به الأخير عن طريق عرض أتعاب أو قبول أتعاب تقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب زميله دون سبب مقبول .

١٠ - اذا افشى أسراراً مهنية أو أسراراً شخصية أو معلومات أو بيانات خاصة بعملائه علم بها عن طريق أداء عمله .

المادة التاسعة عشرة :

يجب على مراقبى الحسابات المشتركين فى مراجعة حسابات منشأة واحدة أن يتفقوا ابتداء على وضع برنامج مراجعة واحد ، وأن يقسم العمل الوارد به فيما بينهم وأن يقوم كل منهم باداء الأعمال الخاصة به فى هذا البرنامج سواء بنفسه أو بواسطة مندوبيه ومعاونيه ، تحت اشرافه وتوجيهه ومسئوليته ، وأن يساهم كل منهم فى هذا العمل بنسبة تتمشى مع حصته فى الأتعاب الكلية ويجب الا يغيب عن اذهانهم أنه مهما كان أساس تقسيم العمل فانهم مسئولون بالتضامن قانوناً عن نتيجة عملهم .

وصوناً لكرامة المهنة وكرامة المحاسبين والمراجعين أنفسهم فانه يجمل بهم أن يتفقوا على ما يتخذونه من قرارات أو ما يبدونه من آراء وأن يلحظوا دائماً أن خلافاتهم ومناقشاتهم فى المسائل المهنية لا يجوز بأى حال من الأحوال أن تتعدى محيطهم أو تصل إلى علم أو سمع عملائهم ، اذ يجب عليهم تسوية هذه الخلافات فيما بينهم مستهدين بآداب المهنة وأصولها ولا يصح أن يحاول أى منهم الاستبداد برأيه ، فاذا لم يتفقوا رغم ذلك عينوا بالاتفاق محاسباً ومراجعاً آخر ليكون بينهم يعرضون عليه أوجه النظر المختلفة ليرجح وجهة على أخرى وأن يرتضوا قراره فى النهاية ، فاذا لم يتفقوا على تعيين المراجع وظل الخلاف بينهم قائماً فإن الواجب يقتضيهم رفع الأمر إلى نقيب المحاسبين والمراجعين ليحسم الخلاف بينهم بشخصه أو بمن يندبه لهذا الغرض.

وتتمشى هذه المادة مع المادة ٢٩ من قانون أنشاء النقابة التى نصت على أنه «لا يجوز لعضو النقابة اتخاذ إجراءات قضائية ضد عضو أخر بسبب أعمال المهنة قبل الحصول على أذن كتابى بذلك من مجلس النقابة ويجوز فى حالة الاستعجال صدور الأذن من النقيب .

المادة العشرون:

للمحاسبين والمراجعين على بعضهم حقوق الزمالة باعتبارهم أفراد أسرة واحدة، ومن أهم هذه الحقوق التعاون فى العمل ، فلهم أن يتبادلوا الخدمات وأن يحاول كل منهم أن يلبى رجاء زميله فى النيابة عنه فى مهمة مهنية لدى جهة معينة ، اذا كانت ظروفه تسمح له بذلك ، وأن يكون فى هذه التلبية سباقاً دون انتظار مقابل أو أن يتهاون فى أدائها .

واذا حاولنا تقييم مواد أداب وسلوك المهنة سنجد أن :

أ - المادة الثامنة عشرة اهتمت بأمور أهمها :

١ - ضرورة محافظة اعضاء المهنة وتمسكهم بالمنافسة الشريفة فيما بينهم فى أدائهم لواجباتهم وفى علاقاتهم بالعملاء وفى علاقاتهم فيما بينهم فحرمت استخدام اسلوب الاعلان والدعاية أو أى وسيلة أخرى من شأنها ترغيب العملاء على الاستغناء عن زميل يقوم باداء خدماته لهم .

٢ - أنها حذت حذو العرف المستقر عليه فى انجلترا بين مكاتب المحاسبة حيث يلتزم المراجع بالاتصال بزميله الذى استقال أو عزل عن عمله قبل أن يقبل عملية المراجعة ، وذلك للوقوف على أسباب عزله واستقالته ، واذا كانت هناك أسباب

تتعلق بالمهنة وبأدائه الواجبات المهنية أدت إلى ترك الزميل للعمل ، فان على المراجع أن يرفض قبول العملية ويعتذر عن القيام بالعمل ، واذا كان المراجع المستقيل ما زال يستحق أتعاباً عن خدماته ولم يحصل عليها نتيجة استقالته أو عزله ، فإن على المراجع قبل أن يقبل عملية المراجعة أن يضمن لزميله هذه الأتعاب وان أدى الأمر التى تحصيلها وارسالها بمعرفته لهذا الزميل .

٣ - التمسك بأن تكون الاتعاب التى يحصل عليها المراجع قاصرة على مقابل لخدماته وجهده ووقته بحيث لا تزداد دون مبرر الى ذلك أو تنخفض بهدف جذب أكبر عدد من العملاء والخروج عن قواعد السلوك المهنى ، وعدم الدخول فى مساومات بشأن تحديد الأتعاب ، لأن المراجع اذا قبل أتعاباً تقل عما كان يدفعه العميل لزميله من قبل ، فإن هذا سيؤدى الى استمرار العميل فى المطالبة بتخفيض الاتعاب دون مبرر والتهديد بنقل أعماله الى مراجع آخر سيقبل أتعاباً أقل ، ويستمر ذلك إلى أن تصبح الاتعاب منخفضة بشكل يؤثر على مستوى الخدمة التى تؤدى ، وكل ذلك من شأنه أن يقلل ثقة الجمهور فى المهنة ذاتها التى اصبحت دون مقومات أساسية ، وفى المراجعين أنفسهم الذين سيضطرون إلى تقديم خدمات دون مستوى العناية المعقولة ، وهكذا ، إلى أن تتقوض أركان المهنة .

٤ - عدم ربط الاتعاب بالنتائج التى يصل اليها المراجع ، وفى هذا ضمان للمحافظة على مستوى الخدمات التى تؤدى وتأكيد بأن الاتعاب التى يحصل عليها المراجع يجب أن تتناسب مع الجهد والوقت والأعمال التى يؤديها المراجع وأنها لا ترتبط باحتمالات وتنبؤات لاحداث قد تحدث وقد لا تحدث .

ب - المادة التاسعة عشرة اهتمت بنشر جو من التعاون بين المراجعين الذين يشتركون في عملية واحدة ووضعت لهم قواعد منظمة لعلاقاتهم ببعض فى هذا الشأن ، ومهدت لهم الطريق لأنهاء أى خلافات قد تحدث فيما بينهم اما عن طريق تعيين زميل لهم يكون حكماً فى بينهم ويرتضون حكمه، أو أن يلجأ إلى نقيب المحاسبين والمراجعين لحل الخلاف اما بنفسه أو عن طريق من يندبه لهذه المهمة .

جـ - المادة العشرون اهتمت ببث روح التعاون بين أسرة المهنة ، ومن الملاحظ أن المواد الثلاث تتشابه مع ما ورد فى قواعد السلوك المهنى التى وضعتها المنظمات المهنية فى كل من انجلترا وامريكا وكثير من الدول الأوربية .

أما المادتان الثالثة عشرة والرابعة عشرة فقد اهتمتا أساساً بما ينبغى على المراجع مراعاته حتى يأتى تقريره معبراً عن الحقيقة والواقع وشاهدا على أن حساب الأرباح والخسائر يعبر عن نتيجة الأعمال الحقيقية والميزانية تعبر عن المركز المالى الحقيقى من عدمه ، والا اعتبر مقصراً ومخلاً بالامانه المهنية .

وأخيراً تجدر الاشارة إلى أن القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ والخاص بتنظيم مزاولة المهنة قد نص على أنه "يشترط للقيد فى السجل العام للمحاسبين أن يكون الطالب حسن السمعة ، لم تصدر عليه أحكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسه بالشرف ، فاذا رفض الطلب لسوء سمعة الطالب . . . .

فلا يجوز له أعادة طلبه الا بعد مضى ٥ سنوات من تاريخ رفض طلبه اذا أثبت حسن سمعته طوال هذه المدة ، كما يجوز له اعادة الطلب بمجرد رد اعتباره بحكم قضائي .

د - وأخيراً أنشئ المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين وكان ابرز الجهود التى قام بها منذ نشأته اصدار الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة ، وهو مشروع يعتمد على المبادئ الاخلاقية ويهدف الى تقوية الثقة فى المحاسبين ويدور حول خمسة محاور :

الأول : المحاسب أو المراجع فى حد ذاته «تربيته وتعليمه وتأهيله»

الثانى : المحاسب أو المراجع فى علاقاته مع زملائه .

الثالث : المحاسب أو المراجع فى علاقاته مع العملاء

الرابع : المحاسب أو المراجع فى علاقاته مع الغير

الخامس : المحاسب أو المراجع الثواب والعقاب .

ويدور مشروع الميثاق حول هذه المحاور بهدف أن تكون منهاجاً يلتزم به المحاسبون والمراجعون اختياراً حراً أو عهداً مهنياً تحتضنه الجمعيات المهنية القائمة على أمور مهنة المحاسبة والمراجعة أو التزاماً قانونياً يترتب عليه الحساب (عقاباً وثواباً) من جهة إما أن تكون مهنية كما هى العادة أو أن تكون أحد الهيئات العامة المتصلة أعمالها ومسئولياتها بمراقبة أعمال المحاسبين والمراجعين كإدارة الشركات أو بورصات الأوراق المالية .

هذا ، وقد تناول الميثاق قوعد وآداب السلوك المهنى فى خمسة فروع وذلك بالتفصيل المناسب وهى كالآتى :

الفرع الرابع

المحافظه على السريه

١- يلتزم المحاسبون بالحفاظ على سريه المعلومات التي يحصلون عليها من اعمال العميل او صاحب العمل اثناء قيامهم بعملهم المهني .

٢- يجب على المحاسبين ان يراعوا المحافظه على السريه باستمرار مالم يحصلوا على رخصه محدده بالافصاح عن معلومات او كان هناك واجب قانوني او مهني بالافصاح .

٣- يقع التزام على المحاسبين بالتأكد من ان الافراد الذين يعملون تحت رقابتهم والاشخاص الذين يحصلون منهم على النصيحه والمساعده يلتزمون بمبدأ سريه المعلومات .

٤- لاتتعلق السريه بالافصاح عن المعلومات فحسب وانما تتطلب ايضا ان لايستخدم المحاسب او يبدو بمظهر من يستخدم هذه المعلومات لمصلحته الشخصيه او لمصلحه شخص ثالث .

٤- يتاح للمحاسب الوصول الى الكثير من المعلومات السريه عن اعمال العميل او صاحب العمل لايمكن الوصول اليها بطريق آخر وهذه المعلومات لاتتاح للكافه وبالتالي يجب ان يكون من الممكن الاعتماد على ان المحاسب ان يفصح عن هذه المعلومات للآخرين دون ترخيص ولاينطبق ذلك على الافصاح عن المعلومات اللازمه لاخلاء مسئوليه المحاسب وفقا لمعايير المهنه .

ويستمر واجب المحافظه على سريه المعلومات حتى بعد انتهاء العلاقه بين المحاسب والعميل او صاحب العمل

ويستمر واجب المحافظه على سريه المعلومات حتى بعد انتهاء العلاقه بين المحاسب والعميل او صاحب العمل .

٦- من الصالح العام وصالح المهنه ان يتم تعريف معيار المهنه المتعلق بالسريه وان تعطي ارشادات عن طبيعه ومدى الالتزام بالسريه وعن الحالات التي يكون فيها الافصاح عن المعلومات التي يتم الحصول عليها اثناء القيام بالمهمه المهنيه او أثناء القيام بالانشطه الوظيفيه مسموحا به او مطلوبا .

٧- ومع ذلك فانه من المسلم به ان سريه المعلومات هي جزء من النظام او القانون العام وبالتالي فانه يرجع بشأن المتطلبات التفصيليه في هذا الشأن الى القانون العام .

٨- فيما يلي امثله للمجالات التي يجب مراعاتها عند تحديد المدى الذي يمكن الافصاح عن معلومات سريه :

أ- عندما يتم الترخيص بالافصاح :

عندما يكون الترخيص بالافصاح من قبل العميل او صاحب العمل يجب ان يؤخذ في الاعتبار مصالح جميع الاطراف المعنيه بما في ذلك مصالح الطرف الثالث التي تتأثر بالافصاح .

ب- عندما يكون الافصاح مطلوبا بنص القانون .

ومن الحالات التي يكون المحاسب مطالبا بالافصاح عن معلومات سريه مايلي :

١- الكشف عن مستندات .

٢- تقديم قرائن اثناء نظر احدى القضايا .

٣- الافصاح للسلطات العامه المعنيه عن المخالفات القانونيه التي تتكشف للمحاسب .

جـ- عندما يكون هناك التزام او حق مهني بالافصاح كما يلي :

١- الالتزام بالمعايير الفنيه والمتطلبات السلوكيه .

٢- لحمايه المصالح المهنيه للمحاسب في دعوى قضائيه .

٣- الالتزام بمعايير نوعيه الفحص والمراجعه التي قام بها عضو او هيئه مهنيه .

٤- الاستجابه لتحقيق او تقصي يقوم به احد اعضاء السلطات التنظيميه .

الفرع الخامس

الانشطه التي تتعارض مع ممارسه المهنه

١- يحظر على المحاسب ان يمارس في نفس الوقت أي عمل او حرفه او انشطه اخرى تشوب او يمكن ان تشوب امانته او موضوعيته او استقلاله او السمعه الطيبه للمهنه وبالتالي تتعارض مع الممارسه العامه لخدمات مهنة المحاسبه .

٢- تغطي خدمات الممارسه العامه لمهنه المحاسبه مدى واسعا من الانشطه يشمل المحاسبه والمراجعه والضرائب والاستشارات الاداريه ولايعتبر القيام بأداء نشاطين او اكثر من هذه الانواع من الخدمات في نفس الوقت عملا يشوب الامانه او الموضوعيه او الاستقلال في حد ذاته .

٣- يجب ان يعتبر الارتباط - في نفس الوقت - بعمل او وظيفه او نشاط آخر لاينتمي الى الممارسه العامه للخدمات المحاسبيه والذي يكون

له تأثير على عدم قيام المحاسب بواجباته المهنيه على اكمل وجه طبقا للمبادئ الاساسيه للسلوك لمهنه المحاسبه ارتباطا لايتسق مع مزاوله مهنه المحاسبه .

الفرع السادس

الاعلان والدعايه والحصول على عملاء

١- انه من المرغوب فيه ان يكون الجمهور على علم بمدى الخدمات المتاحه التي يمكن ان يقدمها المحاسب ، وتبعا لذلك لايوجد اعتراض على قيام احدى الهيئات المحاسبيه المنوط بها المحافظه على كيان المهنه وتطويرها بتوصيل مثل هذه المعلومات الى الجمهور بصوره سليمه باسم احدى الهيئات .

٢- بالرغم من ان بعض دساتير وبعض مواثيق السلوك المهني في بعض بلدان العالم تسمح لمكاتب المحاسبه بالاعلان عن نفسها الا ان هذا الميثاق يمنع الاعلان عن مكاتب المحاسبه في جمهوريه مصر العربيه كمبدأ عام فيما عدا مايسمح به على وجه التحديد بالنسبه للدعايه على النحو الذي سيرد تفصيلا فيما بعد .

٣- يخول لفروع مكاتب المحاسبه الحريه الموجوده خارج القطر في البلدان التي يسمح فيها بالاعلان عن مكاتب المحاسبه ان تقوم بذلك في الخارج تمشيا مع ماهو معمول به في هذه الدول وفي هذه الحاله يجب ان يهدف الاعلان الى اطلاع الجمهور على خدماتهم التي يقدمونها بأسلوب موضوعي مهذب وامين ويدعو للثقه ويعتبر الحصول على عملاء عن

طريق الاجبار او المضايقه امرا مرفوضا .

٤- يعتبر القيام باي عمل من الاعمال التاليه بهدف الحصول على عملاء منافيا لآداب السلوك المهني :

أ- اعطاء وعود وآمال غير صحيحه ليس لها مايبررها - بامكانيه تحقيق نتائج مرضيه .

ب- الايحاء بالقدره على التأثير على ايه محكمه او هيئه قضائيه او وكاله او منظمه او ماشابه ذلك .

جـ- التمجيد في الذات على غير اساس او حقائق موضوعيه .

د- عمل مقارنه مع مكاتب المحاسبه الاخرى .

هـ- تقديم ايه بيانات من المحتمل ان تؤدي الى تضليل الشخص العادي او تؤدي الى استنتاجات خاطئه .

و- تقديم توصيات او تزكيات .

ز- الادعاء دون سند بالخبره او التخصص في احد فروع المحاسبه .

٥- يجب الا يحاول مكتب المحاسبه الخارجي في بلد يسمح له فيها بالاعلان والذي يكون له تمثيل بصوره او بأخرى في جمهوريه مصر العربيه الحصول على ميزه عن طريق الاعلان في الصحف او المجلات التي تصدر او توزع في جمهوريه مصر العربيه .

٦- في الحالات التي يقوم فيها مكتب محاسبه خارجي له تمثيل بصوره او بأخرى في جمهوريه مصر العربيه بالخروج على نص الفقره (٥) يجب ان يتم اتصال بين كل من ممثل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في جمهوريه مصر العربيه وممثل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في البلد الاصلي

لمكتب المحاسبه الذي قام بالمخالفه للتأكد من ان الكيان الممثل لعضويه البلد الاصلي في الاتحاد الدولي للمحاسبين على علم بالمخالفه .

٧- كما يتبين من نص الفقره (٢) يعتبر الاعلان عن مكاتب المحاسبه في جمهوريه مصر العربيه غير مصرح به ويصرح لمكاتب المحاسبه بالدعايه فقط بشرط ان تتفق مع الارشادات المبينه في الفقره التاليه .

حدود الدعايه في البيئه المصريه غير المسموح فيها بالاعلان :

٨- كما ذكر في الفقره (١) الدعايه مسموح بها ومع ذلك فان هذه الدعايه يجب :

أ- ان يكون الهدف منها هو اعلام الجمهور او بعض قطاعات الجمهور المعنيه بامور تمثل حقيقه بصوره صادقه غير مضلله او خادعه .

ب- ان تتم بصوره تتفق مع الذوق السليم .

جـ- ان تتفق مع كرامه المهنه .

د- ان تتجنب تكرار اسم المكتب اكثر من اللازم او أي تمجيد ليس له مايبرره بالمكتب .

٩- الامثله التاليه توضح الاحوال التي تكون فيها الدعايه مقبوله والامور التي يجب اخذها في الاعتبار بالنسبه لهذا الموضوع مع مراعاه المتطلبات الحاكمه التي سبق ذكرها في الفقره السابقه بصوره مستمره .

التعيينات والجوائز التقديريه

من صالح الجمهور ومن صالح مهنه المحاسبه ان يحظى تعيين المحاسب او قيامه بنشاط في امور لها اهميه محليه او قوميه او حصوله على جائزه تقديريه لأي جانب مميز في المحاسب بالدعايه وان يذكر في هذه الدعايه عضويه المحاسب في التجمعات المهنيه التي ينتمي اليها ومع ذلك يجب على المحاسب ان لايأخذ المبادره في استخدام التعيينات او الانشطه المذكوره للحصول على مزايا مهنيه شخصيه .

تعيين الموظفين :

يمكن توصيل معلومات للجمهور عن الوظائف الشاغره فعلا عن طريق أي وسيله اعلاميه تظهر فيها الوظائف الشاغره عاده وحقيقه كون متطلبات الوظيفه الشاغره تعطي بالضروره تفاصيل عن واحد او اكثر من الخدمات التي يقدمها المحاسب او مكتب المحاسبه يعتبر امرا مقبولا ولكن يجب ان لايتضمن الاعلام عن الوظائف الشاغره جانب ترويجي لخدمات المكتب كما يجب ان لايتضمن الاعلام اي ايحاء بان الخدمات التي يقدمها المكتب تعتبر افضل من تلك التي يقدمها المحاسبون الآخرون نتيجه لحجم المكتب او الارتباطات التي يقوم بتنفيذها او لاي سبب اخر .

وبالنسبه للمطبوعات مثل تلك الموجهه على وجه؛ التحديد للمدارس او اماكن التعليم الاخرى لاعلام الطلبه والخريجين بالوظائف المتاحه في المهنه يمكن وصف الخدمات المهنيه التي يقوم المكتب بتقديمها بصوره علميه .

وتكون طريقه التعبير في الاعلام عن الوظائف المحاسبيه في الاقسام

الوظائف الشاغره في مكان بارز في الصحف على اساس انه من النادر ان يستخدم عميل محتمل الاعلانات المبوبه في طلب وظائف في الصحف كمصدر لاختيار مستشار مهني .

النشر نيابه عن العملاء

يمكن للمحاسب ان يقوم نيابه عن العميل بالنشر خاصه بالنسبه للوظائف الشاغره ومع ذلك يجب ان يتأكد المحاسب ان التركيز في النشر موجه لتحقيق الاهداف المراد انجازها لحساب العميل .

المحاسبون الذين يطلبون وظائف او ينشدون القيام بعمل مهني :

يمكن للمحاسب ان يبلغ الاطراف المهنيه من خلال ايه وسيله اعلاميه برغبته في الانضمام كشريك او بانه يبحث عن وظيفه لها طابع محاسبي ومع ذلك يجب ان لايقوم المحاسب بالنشر عن القيام بعمل بالاشتراك بصوره قد تفسر على انه يسعى للحصول على اعمال مهنيه ويمكن قبول النشر عن قيام بعمل بالاشتراك فقط في حاله ما اذا تم النشر في الصحف المهنيه وبشرط ان لايظهر اسم المحاسب او عنوانه او رقم تليفونه في النشر .

ويمكن للمحاسب ان يكتب خطابا او يتصل بصوره مباشره بمكتب محاسبه وهو بصدد البحث عن وظيفه او القيام بعمل مهني .

الكتيبات ودليل مكتب المحاسبه :

أ- اعلام واقعي مصاغ بصوره موضوعيه عن الخدمات التي يقدمها المكتب .

ب- دليل عن المكتب يتضمن اسماء الشركاء وعناوين مكاتب المحاسبه الاخرى التي تتعاون مع المكتب واسماء وعناوين المراسلين .

التسجيل في دليل او مرجع :

يمكن لمكتب المحاسبه ان يسجل اسمه في دليل او مرجع بشرط ان لايعتبر الدليل او المرجع نفسه او التسجيل فيه كاعلان ترويجي عن المسجلين فيه ويجب ان يقتصر التسجيل على الاسم والعنوان ورقم التليفون والوصف المهني والمعلومات الاخرى الضروريه لتمكين مستخدم الدليل او المرجع لاجراء اتصال بالفرد او المنظمه المدرج اسمها في الدليل .

اوراق المراسلات واللافتات :

يجب ان تكون الاوراق التي يستخدمها المحاسب الممارس العام للمهنه في المراسلات مقبوله طبقا للمعايير المهنيه وتخضع لمتطلبات القانون فيما يتعلق باسماء الشركاء والرؤساء وغيرهم ممن يشتركون في العمل المهني وايضا فيما يتعلق باستخدام الالقاب المهنيه والحروف المختصره التي ترمز الى الالقاب المهنيه وكذا بالنسبه لاستخدام العلامات المميزه ولايسمح بتمييز أي خدمه يقوم بها المكتب على انها خدمه ذات طبيعه خاصه .
وينطبق نفس الوضع بالنسبه للافتات .

الكتب والمقالات والمحاضرات والافضاء بحديث لوسائل الاعلام المرئيه او المسموعه :

يمكن للمحاسبين الذين يقومون بتأليف كتب او يكتبون مقالات في موضوعات مهنيه ان يكتبوا اسماؤهم ومؤهلاتهم المهنيه مع ذكر اسم المكتب ولكن غير مصرح لهم باعطاء معلومات عن الخدمات التي يقدمها مكتبهم .

وينطبق نفس الوضع على المحاسبين الذين يقومون باعطاء محاضرات او يدلون بحديث في وسائل الاعلام المرئيه او المسموعه ومع ذلك فان مايدلي به المحاسبون او يكتبونه يجب ان لايعتبر ترويجا لانفسهم او لمكاتبهم وانما يجب ان يمثل وجهه نظر موضوعيه ومهنيه خاصه بالموضوع المثار ويعتبر المحاسبون مسئولون عن استخدام اقصى مايمكنهم للتأكد من ان مايظهر امام الجمهور في النهايه يتفق مع هذه المتطلبات وقد يوحي الادلاء باحاديث متكرره للصحافه او وسائل الاعلام المرئيه او المسموعه بان الهدف من ذلك هو الترويج عن قصد لمكتب المحاسبه وفي مثل هذه الاحوال يكون من الحكمه ان يدرس المحاسب موقفه بعنايه .

الاعلام في الصحف

يمكن استخدام الصحف والمجلات المناسبه لاعلام الجمهور بتأسيس مكتب جديد او تغيير الشركاء في مكتب محاسبه او تغيير عنوان المكتب .

ويجب ان يقتصر الاعلام في هذه الحاله على الحقائق الموجوده ويجب ان

يؤخذ في الاعتبار ملائمه منطقـه توزيـع الصحيفـه او المجلـه وعدد مرات ظهور الخبر .

ظهور اسم المحاسب في وثيقه يصدرها العميل :

عندما يزمع العميل نشر تقرير اعـده المحاسـب يتعلـق بنشـاط العميـل القـائم فعلا او يتعلق بنشاط جديد او منظمه جديده لعميل يجب ان يـأخذ المحاسـب خطـوات للتـأكد مـن ان موضـوع التقريـر المنشـور لـن يـؤدي الـى تضليـل الجمهور عن طبيعه ومعنى التقريـر . وفـي مثـل هـذه الظـروف يجـب ان يبلغ المحاسب العميـل بضـروره الحصـول علـى اذن مسـبق منـه قبـل نشـر الوثيقه ويجب ان يعطي نفس الاعتبار للوثـائق الاخـرى المقترح اصدارهـا من قبل العميل وتكون متضمنـه لاسـم المحاسـب الـذي يقـوم بـالعمل بصفـه مهنيـه مسـتقله ولايمنـع مـاتقدم ان يقوم العميـل بـادراج اسـم المحاسـب فـي التقرير السنوي للمنظمه

وعندما يرتبط المحاسبون – في نشـاط بخـلاف الممارسـه العامـه للمهنـه – بـاحدى المنظمـات او يشـغلون وظيفه فيهـا يمكـن للمنظمــه اسـتخدام اسـم المحاسب ووضعه المهني في المكاتبات والوثائق الاخرى وفـي هـذه الحالـه يجب ان يتأكد المحاسب ان هـذه المعلومـات لاتسـتخدم بصـوره تـؤدي الـى اعتقـاد الجمهور بـان هنـاك ارتباطـا بيـن المنظمـه وبيـن المحاسـب بصفتـه ممارسا عاما للمهنه يعمل بصوره مستقله عن المنظمه .

الكتيبات والوثائق التي تتضمن معلومات فنيه :

يجوز لمكاتب المحاسبه ان تصدر كتيبات ووثائق تحمل اسم المكتب وتتضمن معلومات فنيه لمساعد موظفي المكتب او لمساعد العملاء او لمكاتب المحاسبه الاخرى .

ولايجوز ان تصدر هذه الكتيبات والوثائق لافراد آخرين باستثناء الافراد الذين يطلبونها من تلقاء انفسهم ودون سابقه الاتصال بهم لطلبها .

برامج التدريب والحلقات النقاشيه :

يجوز لمكتب المحاسب ان يدعو العملاء او المحاسبين الممارسين العاملين للمهنه لحضور برامج تدريبيه او حلقات نقاشيه يتم عقدها لمساعده المحاسبين ولايجوز دعوه افراد اخرين لحضور هذه البرامج التدريبيه والحلقات الا استجابه لطلبات من افراد لم يسع المكتب لاجتذابهم للحضور . ولايجب ان يحول هذا المطلب بأي صوره من الصور دون قيام المحاسبين بتقديم خدمات تدريب محاسبيه للهيئات المهنيه الاخرى او لمكاتب المحاسبه الاخرى او للهيئات التعليميه التي تقوم باداره برامج تعليميه لاعضائها او للجمهور ومع ذلك يجب عدم اعطاء اهميه اكثر من اللازم لاسم المحاسب او مكتب المحاسبه الذي يعمل به في الكتيبات او الوثائق التي تصدر في هذا الشأن .

الفرع السابع

الأتعاب والعمولات

١- يتحمل المحاسبون الذين يقومون بخدمات مهنيه لعملائهم مسئوليه القيام بالعمل بامانه وموضوعيه وفقا للمعايير الفنيه المناسبه ويتم اخلاء مسئوليه المحاسبين عن طريق تطبيق المهارات والمعرفه المهنيه التي اكتسبها المحاسبون من خلال التدريب والخبره . وبطبيعه الحال من حق المحاسبين الحصول على اتعاب مقابل الخدمات المؤداه .

الاتعاب المهنيه :

٢- يجب ان تكون الاتعاب انعكاسا عادلا لقيمه العمل الذي تم لحساب العميل مع الاخذ في الاعتبار العوامل التاليه :

أ- المهاره والمعرفه اللازمتان لنوع العمل الذي يتم القيام به .

ب- مستوى التدريب والخبره للفرد الذي يجب ان يقوم بالمهمه .

ج- الوقت الضروري لكل فرد مشترك في المهمه .

د- درجه المسئوليه الذي ينطوي عليها العمل الذي يتم القيام به .

٣- عاده يجب ان يتم حساب الاتعاب المهنيه على اساس معدلات مناسبه في الساعه او اليوم لوقت كل فرد مشترك في العمل . ويجب ان يتم تحديد هذه المعدلات وفقا للمبدأ الاساسي بان تنظيم وسلوك مكتب المحاسبه والخدمات التي يقدمها يخضعان للتخطيط والرقابه والاداره بشكل جيد . ويجب ان يؤخذ في الاعتبار ايضا عند حساب الاتعاب العوامل المبينه في الفقره (٢) السابقه وتتأثر هذه الاتعاب بالمجال القانوني والاجتماعي

والاقتصادي ومن حق كل محاسب ان يقوم بتحديد الاتعاب المناسبه .

٤- يجب ان لايقدم مكتب المحاسبه عرضا بانه سيتم تقديم خدمات محاسبيه معينه في الوقت الحالي او في المستقبل مقابل اتعاب ثابته او اتعاب تقديريه او في حدود معينه اذا كان من المحتمل - في وقت تقديم العرض - زياده هذه الاتعاب بصوره كبيره .

٥- قد يكون من الضروري او العملي عند التعهد بالقيام بعمل لحساب العميل تحديد مبلغ معين مسبقا وفي هذه الحاله يجب ان يقوم المحاسب بتقدير الاتعاب اخذا في الاعتبار جميع الامور المشار اليها في ا لفقرات ٢ الى ٤ .

٦- ليس هناك مايمنع من قيام من قيام المحاسب يتقاضى اتعاب اقل من اتعابه السابقه عن نفس العمل بشرط ان يتم تحديد الاتعاب وفقا للعوامل المشار اليها في الفقرات من ٢ - ٤ .

٧- كما سبق ان ذكر :

- يجب ان لاتكون الاتعاب المهنيه لمكتب المحاسبه معلقه على شرط او مرتبطه بتحقيق نتائج معينه .

ولاتعتبر الاتعاب التي تحددها المحكمه او السلطات العامه اتعابا معلقه على شرط .

وتعتبر الاتعاب المحدده على اساس نسبه معينه من النتائج او على اساس آخر مشابه لذلك اتعابا مشروطه وهي غير مقبوله .

٨- تتعلق الفقرات السابقه بالاتعاب وهي تختلف بطبيعه الحال عن استرداد النفقات التي يتكبدها مكتب المحاسب وهو بسبيل القيام بخدمات لعملائه

عاده يتم تحميل المصروفات التي ينفقها المكتب من امواله . وبصفه خاصه مصاريف السفر والانتقال والتي ترتبط بصوره مباشره بالعمل الذي تم اداؤه لعميل معين لحساب هذا العميل بالاضافه الى الاتعاب المهنيه .

٩- من صالح كل من العميل والمحاسب ان يتم توصيف الاسس التي على اساسها تتحدد الاتعاب واعداد كشوف الحساب بوضوح قبل بدايه الارتباط بالمهمه ومن المفضل ان يتم ذلك كتابه للمساعده على تجنب أي خلاف يتعلق بالاتعاب .

العمولات :

١٠- يمكن ان يؤدي قيام المحاسب بالحصول على او دفع عموله الى التأثير على الموضوعيه والاستقلال وبالتالي يجب على المحاسب عدم دفع عموله للحصول على عميل او قبول عموله لاحاله عميل لطرف ثالث كما يجب على المحاسب عدم قبول عموله للتوصيه بمنتجات او خدمات للغير

١١- يعتبر دفع او استلام اتعاب مقابل الاحاله بين المحاسبين وحيث لاتكون هناك خدمات قد تم تأديتها من قبل المحاسب الذي قام بالاحاله من قبل العمولات المنصوص عنها في الفقره ١٠ .

١٢- يمكن للمحاسب ان يجري ترتيبات لشراء كل او جزء من مكتب محاسبه يتطلب دفع الثمن لافراد كانوا يزاولون المهنه من قبل او لورثتهم والمبالغ المدفوعه هنا لا تعتبر من قبيل العمولات المنصوص عليها في الفقرة ١٠ .

الفرع التاسع : **العلاقه مع الزملاء**

قبول مهام جديدة : ١- غالبا ما يؤدى اتساع نشاط عمليات المنظمات الى انشاء فرع لها أو شركات تابعه فى اماكن لا يمارس فيها المحاسب لهذه المنظمات نشاطه ، وفى مثل هذه الحالات قد يطلب العميل ان يكون المكتب بمثابه مراجع حسابات مقيما فى هذه الاماكن .

٢-وقد تنشأ الحاجه للاحاله ايضا فى مجالات تتميز بخدمات معينه أو مهام معينه ويلاحظ ان نطاق الخدمات التى تقدمها مهنه المحاسبه فى تزايد مستمر كما ان عمق المعرفه اللازمه لخدمه الجمهور غالبا ما تتطلب مهارات خاصه ونظرا لأنه من غير العملى لأى محاسب واحد ان تتوافر فيه الكفاءه والخبره اللازمتان فى جميع فروع المحاسبه فان بعض مكاتب المحاسبه قد تقرر انه ليس من المناسب او المرغوب فيه ان يتوافر لدى المكتب المدى الكامل من المهارات الخاصه التي قد تكون مطلوبه .

٣- يجب على مكاتب المحاسبه ان تقتصر على القيام بالاعمال التي تتوقع ان تقوم بانجازها بالكفاءه المهنيه المطلوبه ، وبالتالي يعتبر من الضروري بالنسبه للمهنه بصفه عامه ومن صالح عملاءها تشجيع المحاسبين على التوصيه بالحصول على استشاره من اولئك اللذين على كفاءه للقيام بها عندما يكون ذلك ملائما .

٤- ومع ذلك لايجوز ان يحجم مكتب المحاسبه الذي تنقصه كفاءه معينه عن احاله العميل لمكتب محاسبه آخر تتوافر لديه الخبره المطلوبه بسبب خوفه ان ينتقل العميل كليه الى المكتب الآخر وبالتالي يفقد العمل الذي يؤديه حاليا للعميل لأنه لايجوز حرمان العملاء من فوائد

استشارات من حقهم الحصول عليها .

٥- يجب ان تكون رغبات العملاء هي العنصر الحاكم في اختيار المستشارين المهنيين سواء اكانت تتطلب مهارات خاصه ام لا ، وتبعا لذلك يجب الا يحاول المحاسب بايه صوره من الصور ان يحد من اختيار العميل في الحصول على استشاره معينه ، وعندما يكون ملائما يجب ان يشجع المحاسب العميل على القيام بذلك .

٦- يمكن الحصول على خدمات او استشارات من مكتب المحاسبه الذي تتوافر لديه خبره مناسبه بطريقه او باخرى من الطرق التاليه :

أ- عن طريق العميل :

١) بعد مناقشه مسبقه وتبادل للرأي مع مكتب المحاسبه الحالي .

٢) بناء على طلب او توصيه محدده من مكتب المحاسبه الحالي .

٣) دون الرجوع الى المحاسب الحالي .

ب- او عن طريق مكتب المحاسبه الحالي مع مراعاه الحرص اللازم بشأن السريه .

٧- عندما يطلب من مكتب محاسبه القيام بخدمات او تقديم استشاره يجب ان يستفسر مكتب المحاسبه عما اذا كان العميل يتعامل حاليا مع مكتب محاسبه ، وفي حاله ما اذا كان هناك مكتب يخدم العميل حاليا وسيستمر في تقديم خدمات مهنيه للعميل يجب مراعاه الاجراءات المبينه من الفقرات ٨ الى ١٣ واذا كانت المهمه ينتج عنها ان يحل مكتب المحاسبه محل المكتب الحالي يجب اتباع الاجراءات المبينه من ١٤ الى ٢٥ .

٨- يجب على مكتب المحاسبه المحال اليه عميل من مكتب

محاسبه آخر ان يقصر خدمات مع العميل على المهمه المحدده التي تلقاها من المكتب الذي يقوم بالعمل في الوقت الحالي او على المهمه التي يطلبها العميل مالم يطلب العميل خلاف ذلك ، كما يجب ايضا على مكتب المحاسبه المحال اليه العميل اتخاذ الخطوات المنطقيه لتدعيم علاقه العميل بمكتب المحاسبه الحالي ، كما يجب على مكتب المحاسبه المحال اليه العميل ان لايوجه أي نقد للعمل الذي قام به المكتب الحالي بدون ان يعطي للمكتب الاخير فرصه لتوفير جميع المعلومات المرتبطه .

٩- يجب على مكتب المحاسبه المحال اليه العميل عندما يطلب منه العميل القيام بمهمه تختلف بوضوح عن تلك التي يتم تنفيذها بواسطه مكتب المحاسبه الحالي او تختلف بصوره مميزه عن المهمه الاوليه التي احيلت من مكتب المحاسبه الحالي او من العميل يجب على المكتب الاول اعتبار ذلك كطلب مستقل لتقديم خدمات او استشاره وقبل ان يقبل المكتب الجديد القيام بأي مهمه من هذا النوع يجب عليه ان ينصح العميل بالالتزام المهني الذي يقع على المكتب بضروره الاتصال بالمكتب الحالي الذي يخدم العميل وان يقوم على الفور بالاتصال بالمكتب الاول ويبلغه بما افصح عنه العميل وطبيعه المهمه المطلوبه ، ومن المفضل ان يتم الاتصال كتابه .

١٠- وفي بعض الاحوال قد يصر العميل على عدم ابلاغ مكتب المحاسبه الحالي ، وفي هذه الحاله يجب على مكتب المحاسبه الذي يلجأ اليه العميل ان يقيم الاسباب التي يبديها العميل وما اذا كانت تعتبر اسبابا منطقيا ام لا وفي غياب ظروف خاصه فان مجرد رفض العميل الاتصال بمكتب المحاسبه الحالي لايعد سبب كافيا .

١١- يجب على مكتب المحاسبه الذي يلجأ اليه العميل القيام بما يلي :

أ- ان يلتزم بالتعليمات التي يتلقاها من مكتب المحاسبه الحالي او من العميل الى المدى الذي لايتعارض مع المتطلبات القانونيه المرتبطه بالعميل او غيرها من المتطلبات .

ب- التحقق الى ابعد مدى ممكن من ان مكتب المحاسبه الحالي يبقى على علم بالطبيعه العامه للعمل الذي يقوم مكتب المحاسبه المحال اليه العميل بتنفيذه

١٢- عندما يكون هناك مكتبان يقومان بتأديه خدمات مهنيه لنفس العميل قد يكون من المناسب الاقتصار على اخطار مكتب المحاسبه المعني بالمهمه التي يقوم مكتب المحاسبه الذي لجأ اليه العميل مثلا خدمات مراجعه او خدمات ضريبيه تبعا لطبيعه المهمه التي يتم القيام بها .

١٣- عندما يكون ملائما لمكتب المحاسبه الحالي بالاضافه الى اصدار تعليمات تتعلق بالعمل المحال بمكتب محاسبه آخر ان يبقي على الاتصالات مع المكتب المحال اليه العميل وان يتعاون معه في جميع الطلبات التي يتلقاه منه المعاونه .

الحلول محل محاسب آخر :

١٤- حق اصحاب الملكيه في المنظمات في اختيار مستشاريهم المهنيين وفي تغييرهم اذا رغبوا في ذلك هو حق طبيعي لايمكن المنازعه فيه .

١٥- بينما يكون من الضروري حمايه المصالح المشروعه لاصحاب الملكيه فانه من المهم ايضا عندما يطلب من المحاسب ان يحل محل محاسب آخر ان تكون لديه الفرصه ليتحقق من انه لاتوجد اسباب

مهنيه لعدم قبول المهمه ولايمكن تحقيق ذلك بصوره فعاله دون الاتصال المباشر بمكتب المحاسبه الحالي ، وفي حاله عدم وجود طلب محدد من مكتب المحاسب الذي يلجأ اليه العميل يجب ان لايتطوع مكتب المحاسب بأيه معلومات او انشطه او شئون العميل .

١٦- ويوفر الاتصال لمكتب المحاسبه التحقق مما اذا كانت الظروف والاحوال التي تقترح فيها اجراء تغيير في مكتب المحاسبه الذي يقوم بالمهمه هي ظروف واحوال يمكن معها قبول المهمه على اسس سليمه وايضا ما اذا كانت لديه رغبه في القيام بالمهمه ، وباالاضافه الى ذلك فان مثل هذه الاتصالات تساعد على الحفاظ على العلاقات الطيبه التي يجب ان تسود بين مكاتب المحاسبه التي يعتمد عليها العملاء للحصول على خدمات ومساعدات مهنيه .

١٧- يتوقف المدى الذي يمكن فيه لمكتب المحاسبه الحالي ان يناقش شئون العميل مع المكتب المرشح على مايلي :

أ- ما اذا كان قد تم الحصول على اذن العميل على ذلك .

ب- المتطلبات القانونيه المتعلقه بالافصاح عن ذلك ان وجدت .

١٨- يجب ان يعالج مكتب المحاسبه المقترح المعلومات التي تعطى له من مكتب المحاسبه الحالي باقصى درجات السريه وان يعطي الوزن المناسب لهذه المعلومات .

١٩- على سبيل المعلومات قد تبين المعلومات التي يعطيها مكتب المحاسبه الحالي ان الاسباب الظاهريه التي يعطيها العميل لتغيير المكتب لاتتفق مع الحقائق ، وقد تكشف هذه المعلومات عن ان اقتراح تغيير

المكتب راجع الى ان مكتب المحاسبه الحالي تمسك بموقف سليم لايرضي العميل وانه قام بواجباته بصفه مكتب محاسبه مهني بالرغم من معارضه او مراوغه العميل في مواقف نشأت فيها خلافات هامه على مبادئ او الاجراءات بين مكتب المحاسبه الحالي والعميل .

٢٠- ومن ثم فان الاتصالات بين الاطراف تخدم مايلي :

أ- حمايه مكتب المحاسبه من قبول في ظروف لاتكون فيها كل الحقائق المرتبطه بالمهمه معروفه .

ب- حمايه الاقليه من اصحاب ملكيه المنظمات التي قد لاتكون على علم بالظروف التي يقترح فيها التغيير .

جـ- حمايه مصالح مكتب المحاسبه الحالي عندما يكون التغيير المقترح قد نشأ او نتج عن محاوله للتدخل في التطبيق السليم لواجبات المحاسب الحالي بصفته مهنيا مستقيما .

٢١- قبل قبول مهمه ترتبط بعمل مهني متكرر يقوم به حتى الآن محاسب آخر يجب على مكتب المحاسبه المرشح تطبيق مايلي :

أ- التأكد من ان العميل المنتظر قد اخطر المحاسب الموجود من قبل بالتغيير المقترح او اعطاء تصريحا ، من المفضل ان يكون كتابه ، بان يناقش شئون العميل بحريه كامله مع المحاسب المقترح .

ب- بعد ان يقتنع بالاجابه التي يتلقاها من العميل المقترح يحصل على تصريح بالاتصال بالمحاسب القائم حاليا ، واذا رفض هذا التصريح او لم يعطي الاذن المشار اليه تحت (أ) بعاليه ، يجب على مكتب المحاسبه المقترح في غياب ظروف استثنائيه يتوافر عنها معلومات كامله وما

لم يحصل على اقتناع عن المعلومات الضروريه بوسائل اخرى ان يمتنع عن قبول المهمه .

جـ- عند الحصول على تصريح يسأل مكتب المحاسبه الحالى من المفضل كتابه عن :

- معلومات عن ايه اسباب مهنيه يجب ان تكون معروفه قبل تقرير ما اذا كان يتم قبول المهمه ام لا.
- توفير جميع التفاصيل الضروريه حتى يمكنه الوصول الى قرار .

٢٢- يجب على مكتب المحاسبه الحالى عندما يتلقى الرساله المشار اليها فى (٢١ - ج) ان يقوم بما يلى:

أ- يجب من المفضل كتابه مبينا ما اذا كانت اسباب لرفض مكتب المحاسبه المقترح القيام بالمهمه .

ب- ما اذا كانت هناك ايه اسباب او امور اخرى يجب الافصاح عنها والتأكد من ان العميل قد اعطى تصريحا بالسماح باعطاء تفاصيل عن هذه المعلومات للمحاسب المقترح واذا لم يتم الحصول على تصريح يجب على مكتب المحاسبه الحالي ان يقرر هذه الحقيقه للمحاسب المقترح .

جـ- عند استلام من العميل ، يفصح عن جميع المعلومات التي يحتاجها المحاسب المقترح حتى يكون بامكانه ان يقرر ما اذا كان يقبل المهمه ام لا وان يناقش بحريه مع المكتب المقترح جميع الامور المرتبطه بالمهمه التي يجب ان يكون المكتب المقترح على درايه بها .

٢٣- اذا لم يتسلم مكتب المحاسبه المقترح اجابه من مكتب المحاسبه

الحالي خلال فتره معقوله ولم تكن هناك اسباب تدعوه للاعتقاد بان هناك ظروف استثنائيه تحيط بالتغيير المطلوب ، يجب ان يحاول مكتب المحاسبه المرشح الاتصال بمكتب المحاسبه الحالي بوسائل اتصال اخرى ... الخ

المبحث الثاني : التأهيل المهني للمراجع :

فيما مضى اعتمدت مهنه المحاسبه والمراجعه – في سبيل اعداد المحاسبين والمراجعين الجدد – على اسلوب التدريب المهني في مكاتب المحاسبين والتقدم للامتحانات التي تعقدها المنظمات المهنيه سواء كانت جمعيات او معاهد او نقابات . اما في الوقت الحاضر ، ونتيجه لتضافر جهود المشرع ، والمنظمات المهنيه ، والجامعات ، فقد ظهر اتجاه عام نحو وجوب توفير الكفايه العلميه الى جانب الكفايه العمليه فيمن يريد ان يمتهن مهنه المحاسبه والمراجع . وقد ظهر هذا الاتجاه بعد ان زاد الاهتمام بالرقابه على حسابات شركات الاموال ، وضروره تقديم تقرير من شخص فني متخصص يعبر فيه عن رأيه المحايد في مدى صحه البيانات المحاسبيه ومدى تعبيرها عن صحه ودقه نتيجه الاعمال والمركز المالي .

ويتطلب أداء المراجع لهذه الواجبات ضروره معرفته ودراسته لكافه فروع المحاسبه سواء المحاسبه الماليه او محاسبه التكاليف او المحاسبه الضريبيه بالاضافه الى معرفه ودراسه المراجعه بجانبيها العلمي والعملي والقانون واداره الاعمال والاقتصاد والعلوم السلوكيه وغيرها من العلوم التي تيسر له الاطلاع بواجباته .

وهكذا يمكن القول أن التأهيل المهني للمراجع يتطلب نوعين من التأهيل هما

١- التأهيل العلمي ٢- التأهيل العملي .

وسنتناول كلا من النوعين بالشرح المختصر كالآتي :

اولا : التأهيل العلمي :

يقصد بالتأهيل العلمي المستوى العلمي المطلوب لمراقب الحسابات وهو لايقل عاده عن بكالوريوس احدى الدراسات الجامعيه ، وغالبا ماينص على ضروره الحصول على بكالوريوس التجاره بالذات ، واحيانا لاتقبل المعاهد المهنيه الا خريجي شعبه المحاسبه . بل ان الامر يتعدى ذلك في بعض الدول كانجلترا حيث يتم اتفاق بين معهد المحاسبين والجامعات على تخصيص درجه بكالوريوس تجاره محدده المعالم ، أي ان المواد التي يدرسها الطالب للحصول عليها محدده بدقه - لمن يريد ان يمتهن المحاسبه والمراجعه وتؤهله تلك الدرجه للاعفاء من الامتحان المتوسط الذي يعقده المعهد ويتقدم الطالب للامتحان النهائي فقط بعد قضائه فتره التمرين العملي لمده ثلاث سنوات ، وهي المده المعتاده في المتوسط بالنسبه لاغلب جمعيات ومعاهد المحاسبه . [١]

---

١ أ. د. متولى محمد الجمل ، أ. د. عبد المنع محمود عبد المنعم - المراجعه ، الاطار النظرى والمجال التطبيقى - دار النهضه العربيه القاهره - ١٩٧٠ ص ٣١٥ .

العلمي اولا ثم يليه التأهيل العملي ، حتى انه في حاله حصول الطالب على الدرجه العلميه المتفق عليها يجوز للطالب ان يسجل في مكتب محاسبه وان يتدرب خلال فترات الاجازات وتخصم فترات التدريب هذه من المده الكليه الواجب قضاؤها تحت التمرين،كما ان امتحانات المنظمه المهنيه تعتمد على الجانبين العلمى والعملى فى نفس الوقت ولا تنفرد بالجانب التطبيقى فقط .

اما فى جمهوريه مصر العربيه فانه قبل صدور القانون رقم ١٣٣لسنه ١٩٥١ الخاص بتنظيم المهنه، وبالرغم من صدور قوانين الضرائب منقبل وازدياد الاقبال على خدمات المحاسبين والمراجعين ، فان المهنه لم تهتم بوجود حد ادنى للتأهيل العلمى وترك الامر لمن يرغب فى مزاوله المهنه الى مزاولتها دون رابط او تنظيم فيما عدا مراجعه حسابات شركات التأمين التى صدر بشأنها القانون رقم ١٥٦ لسنه ١٩٥٠ ونص على تنظيم خاص بها [١] .

اما بعد صدور قانون تنظيم المهنه رقم ١٣٣ لسنه ١٩٥١ ، فقد اصبح محظورا مزاوله المهنه الا لمن يستوفي شروطا علميه معينه ، حيث نص في مادته الاولى على ان لايجوز ان يزاول مهنه المحاسبه والمراجعه الا من كان اسمه في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزاره الماليه ، وهذا الجدول يشمل ثلاثه جداول فرعيه هي :

أ- جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين .

ب- جدول المحاسبين والمراجعين .

---

١ أ. د. محمود شوقى عطاالله ، مرجع سابق ، ص ٨٢ ، ٨٣ .

جـ - جدول مساعدى المحاسبين والمراجعين .

وهناك شروط عامه اشترطها القانون فيمن يمتهن المهنة وهى : أن يكون مصرياً مقيماً بالاقليم المصرى ، أن يكون كامل الأهلية المدنية ، وأن يكون حسن السمعة ولم تصدر ضده احكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسه بالشرف وقد نص القانون على شروط معينة خاصة بالتأهيل العلمى لامكان القيد فى احدى الجداول السابقة .

واجب اعتماد الإقرار الضريبى ومرفقاته :

يعتبر اعتماد الإقرار ومرفقاته من أهم واجبات مراقب الحسابات فى مجال العمل الضريبى وهو واجب فرضه قانون الضرائب على الدخل والزمه به ورتب على الإخلال بهذا الالتزام مسئولية جنائية .

فبالنسبة لإقرارات شركات الأموال التابعة للقطاع الخاص والمنشآت الأجنبية :

فقد إشترط المشرع اعتماد الإقرار من أحد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقاً لأحكام القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة .

وجدير بالذكر أنه لا يجوز لمساعدى المحاسبين أو المحاسبين تحت التمرين اعتماد الإقرارات الضريبية لهذه الشركات .

وبالنسبة لإقرارات بنوك وشركات ووحدات القطاع العام والهيئات العامة وشركات قطاع الأعمال العام :

يعتمد الإقرار من :

أ - أحد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقاً لأحكام القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بالنسبة لبنوك القطاع العام والمؤسسات الصحفية وبعض الشركات التى تعهد بمراجعة حساباتها إلى بعض مكاتب المحاسبة المهنية .

ب - أو الجهاز المركزى للمحاسبات بالنسبة للهيئات العامة والجمعيات التعاونية وبعض الأشخاص الإعتبارية الأخرى وشركات قطاع الأعمال العام .

وبالنسبة للأشخاص الطبيعيين الذين يقدمون إقرار الضريبة الموحدة :

تعتمد بنود الإقرار الخاصة بالنشاط التجارى أو الصناعى والمستند إلى دفاتر محاسبية وفقاً لأحكام قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ ومذيلة بشهادة بنتيجة الفحص وذلك فى الأحوال الآتية التي حددتها المادة ٩٦ من قانون ضرائب الدخل :*

١ - إذا كان رأس مال النشاط التجارى أو الصناعى يزيد على عشرين ألاف جنيه وفقاً للعقد أو السجل التجارى أو الصناعى .

٢ - إذا تجاوز صافى ربح النشاط وفقاً لآخر إقرار أو ربط نهائى عشرة الاف جنيه سنوياً .

٣ - إذا تجاوز رقم أعمال النشاط التجارى أو الصناعى للمنشأة مائة ألف جنيه فى السنة .

* القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

ثانياً : التأهيل العملى :

لا شك أن التأهيل العملى يعتبر أمراً حيوياً فى مهنة مراجعة ، حيث تتيح الحياة العملية فرصة الممارسة الفعلية لاعمال المراجعة والاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات والقوائم المالية في المشروعات المختلفة ذات الأنشطة المتباينة وذات نظم الرقابة الداخلية المختلفة ، هذا إلى جانب أن الحياة العملية تمكن من الاحتكاك بالمشاكل العملية والتعرف على كيفية معالجتها ، ولا شك أن هذا يساعد على أن يكون المراجع ذو كفاءة عالية فى ادائه لأعماله .

لذلك فقد اهتمت المنظمات المهنية اهتماماً كبيراً بجانب التأهيل العملى وتدريب الأجيال الجديدة من المحاسبين والمراجعين فوضعت قواعد وشروطاً لهذا التدريب لدى مكاتب المحاسبين والمراجعين كما حددت فترات للتدريب تتراوح بين ثلاث وخمس سنوات إلى جانب النجاح فى امتحانات تنظمها .

وتتفاوت فترات التدريب التى تتطلبها المنظمات المهنية من منظمة إلى أخرى ومن بلد إلى آخر ، فعلى سبيل المثال تتفاوت فترات التدريب فى انجلترا بين ثلاث الى خمس سنوات تزداد وتقل على حسب المؤهل العلمى الحاصل عليه الطالب ، وفي الولايات المتحدة الامريكية تتفاوت الفترة بين سنة وثلاث سنوات باختلاف الولاية التى يؤدى فيها الطالب تدريبه ، وبعض الولايات لا يهتم بهذه الناحية ولا يتطلب أى فترة للتدريب .(١)

وقد سبق أن أوضحنا أن القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ قد اشترط لنقل اسم

---

(١) المرجع السابق ، ص ٩١ .

الطالب من جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين محدده على حسب المؤهل الحاصل عليه الطالب ..

ويرى البعض أن المشرع قد أغفل مسألة هامه وهى ضرورة التأكد والاطمئنان إلى المستوى الذى وصل إليه طالب الانضمام إلى أسره المهنة سواء من الناحية العلمية أو العملية ، ويعتقد أنه كان من الأفضل النص على ضرورة التقدم إلى امتحان يعد على فترات دورية يتقدم اليه من انهى فترة التمرين سواء فى مكتب المحاسب أو فى وظيفة مناظره ، واعتبار اجتياز هذا الامتحان شرطاً اساسياً للقيد بالسجل على أن تتميز هذه الامتحانات بالطابع العملى إلى جانب تميزها بالطابع العلمى ، ويقترح أن تقوم بإعداد هذه الامتحانات اما لجنة القيد التابعة لوزارة المالية كما كان متبعاً من قبل فى الولايات المتحدة الامريكية ، أو أحد المنظمات المهنية كنقابة المحاسبين والمراجعين ، أو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، أسوه بما هو متبع فى الوقت الحاضر فى أمريكا[1] وبهذا يمكن توفير عنصرى التأهيل العلمى والعملى لمراقب الحسابات طبقاً لقواعد محددة ودقيقة بحيث تضمن عدم انضمام أى طالب لأسرة المهنة الا اذا كان على المستوى المطلوب من الكفاءة حفاظاً على كرامة المهنة واعضائها .

وقد استجابت الجمعية المصرية للمحاسبين والمراجعين لهذا الرأى وتقوم الآن بإجراء اختبارين متوسط ونهائى لراغبى الانضمام للمهنة .

(١) المرجع السابق ، ص ٩٥ .

وهناك مشروع قانون جديد خاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة (ليحل محل القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١) للارتقاء بالمزاولة المهنية وتطوير التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي.

ومن أهم ملامحه ما يلي:

١ ـ إنشاء ثلاثة جداول لقيد المحاسبين والمراجعين كما يلي:

أ ـ جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين.

ب ـ جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأشخاص.

ج ـ جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال.

٢ ـ لا ينتقل المحاسب أو المراجع من جدول إلى آخر إلا بعد مضي مدة زمنية معينة واجتياز الامتحانات المقررة لكل جدول.

٣ ـ قصر الوظائف النظيرة على الوظائف الفنية التخصصية بالجهاز المركزي للمحاسبات أو بمصلحة الضرائب العامة بالإضافة إلى أساتذة الجامعة (تخصص محاسبة بالطبع)، وعدم السماح لأية جهة بإضافة وظائف جديدة.

٤ ـ تتولى شعبة المحاسبين والمراجعين مزاولي المهنة بنقابة التجاريين تنظيم دورات تدريبية للمقيدين بالجدولين أ ، ب وذلك بالتعاون مع جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

٥ ـ يراعي حق المساهم ـ حتى لو كان يملك سهما واحداً ـ في أن يقاضي المراجع الذي اعتمد القوائم المالية وأخفي أو تجاهل شيء تسبب في هبوط سعر السهم.

٦ ـ تشكيل لجنة في النقابة تسمى "لجنة التحقيق والشكاوي" تتلقى الشكاوي من العملاء ضد المحاسبين القانونيين.

٧ ـ يكون من حق المحاسب المقيد بالجدول " أ " أن يدخل امتحاناً بعد ثلاث سنوات، فإذا اجتازه يصبح مراجع شركات أشخاص ثم إذا اجتاز امتحانا آخر بعد خمس سنوات يصبح مراجع شركات أموال. وأن يحصل على تسعين ساعة تدريب في صورة ندوات أو أية وسيلة تدريبية، ويجب أن يلتزم المحاسب بالتدريب المدة المذكورة كاملة، وإذا ثبت عكس ذلك، تقوم النقابة بلفت نظره، ثم توجه اللوم إليه ثم إيقافه شهرين.... وتتدرج العقوبة حتى أنها قد تصل إلى الشطب.

٨ ـ النقابة هي الجهة المسئولة عن توقيع الجزاءات على المراجعين، بدءاً من لفت النظر وحتى الشطب.

٩ ـ تطالب النقابة بحصانة خاصة لمكاتب المحاسبين القانونيين. ولابد من وجود عضو من النقابة عند التحقيق مع المراجع وقبل الحجز على مكتبه، وهذا النظام متبع مع نقابة المحامين.

١٠ ـ لا يجوز لأي شخص مزاولة المهنة إلا إذا كان مقيدا بأحد الجداول الثلاثة (أ ، ب ، ج).

وقد تناول الميثاق هذا الموضوع في الفرع الثاني الآتي

الفرع الثانى

الكفاءة المهنية

١- يتعين على المحاسب الامتناع عن القيام باية مهمه او الاستمرار فيها ما لم يكن كفأ للقيام بها الا اذا تسنى له الحصول على معاونه ومساعده تتميز بالكفاءة بصوره تمكنه من انجاز المهمه على اكمل وجه ، واذا لم يتوافر فى المحاسب القانونى أو فى أى موظف آخر يعمل لديه الكفاءة المهنيه المطلوبه للقيام بدور محدد فى المهمه يمكنه الحصول على مشورة فنيه من الخبراء مثل محاسبين قانونيين آخرين، محامين، خبراء اكتواريين، مهندسين، جلوجيين او مثمنين.

٢_ يمكن تقسيم الكفاءة المهنيه للمحاسب الى مرحلتين مستقلتين:

أ_ اكتساب الكفاءه المهنيه.

يتطلب اكتساب الكفاءة المهنيه مستوى مرتفعا من التعليم العام يتبعه تعليم عال متخصص (جامعى) بالاضافه الى تدريب فى موضوعات مهنيه ملائمه لفترة زمنية مناسبه وهذا هو ما يجب ان يكون عليه النموذج العادى لتأهيل المحاسب.

ب_ المحافظة على الكفاءة المهنيه.

١) تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنيه وعى ودراية مستمرة بالتطورات فى مهنه المحاسبه بما فى ذلك التوصيات القوميه والعالميه فى مجال المحاسبه والمراجعه والقواعد والقرارات التنظيميه الاخرى المتصله بالمهنه والمتطلبات القانونيه.

٢) يجب على مكتب المحاسبه ان يتبنى برنامجا مصمما للتأكد من الرقابه على جوده الأداء فى العمل المهنى بما يتفق مع التوصيات القومية والدوليه فى هذا الشأن.

المبحث الثالث: استقلال المراجع :

ان ابداء الرأى الفنى المحايد فى البيانات الوارده بالقوائم الماليه والحكم عليها من حيث مدى صحتها ودقتها والاعتماد عليها ، ومن حيث مدى دلالتها على حقيقه نتيجه الاعمال والمركز المالى للمنشأة التى خضعت اعمالها للمراجعه يمثل الوظيفه الاساسيه لمراجع الحسابات .

ولكى يتسنى للمراجع ابداء الرأى الفنى ، لابد ان يكون مؤهلا تأهيلا علميا وعمليا وان يلتزم بقواعد معينه ومستوى اده معين . اما فيما يتعلق بالرأى المحايد ، فان الحياد لا يتوافر الا اذا توفر قدر كاف من الاستقلال للمراقب علاوه على الالتزام بمبادئ السلوك المهني .

وسنتناول موضوع استقلال المراجع بالبحث فى النقاط التاليه :

أولا: مفهوم الاستقلال واهميته .

ثانيا: صعوبات الاحتفاظ بالاستقلال .

ثالثا: مظاهر الاستقلال .

والاتى تفصيل لما اجملنا :

اولا: مفهوم الاستقلال واهميته :

تنقسم دراستنا لتلك النقطه الى نقطتين فرعيتين هما :

١ _ مفهوم الاستقلال :

ان الشخص الذى يقوم بمراجعه الحسابات الختاميه يقصد ابداء الرأى عما اذا كانت صادقه وواضحه لابد له ان يعمل فى استقلال تام بعيدا عن المؤثرات غير المرتبطه بالمهنه والواجب. [1]

وقد دارت مناقشات حول تحديد مفهوم استقلال المراجع بين المحاسبين واختلفت الاراء فيما بينهم حول ما هيته ومدلوله ،وكان من نتيجه ذلك ان ظهر رأيان متعارضان فى هذا الصدد هما : [2]

* مفهوم الاستقلال على انه مسأله ذاتيه : Subjective Concept

يرى مؤيدو هذا المفهوم ان استقلال المراجع مسأله ذاتيه تتعلق به وحده ، او انه مسأله ذهنيه مستقله ، فشعوره وتفكيره بالاستقلال يجعله يتصرف بحريه شخصيه كامله .

ويرون انه ما دام الامر كذلك ،فانه لا يمكن وضع معايير محدده ومقاييس ثابته للاستقلال يلتزم بها المراقب وانما يكفى توفير الاستقلال الذهنى له فقط، حتى يستطيع الحكم على الأشياء بحريه تامه وان يبدى رأيه فى الامور المعروضه عليه .

والمقصود من هذا المفهوم ان الاستقلال اساسه الحريه فى التفكير ، الا ان المراقب يلتزم من جهه اخرى بطبيعه الحال باصول ومبادئ المهنه وبالقواعد العامه التى يعتمد عليها فى تنفيذ واجباته .

---

١ ا.د متولى محمد الجمل , ا.د عبد المنعم محمود عبد المنعم المراجعه – الاطار النظرى و المجال التطبيقى ، دار النهضه العربيه القاهرة ، ١٩٧٥ ، ص ٣٥٤.

٢ ا.د محمودشوقى عطااله مرجع سابق ص ٩٩ -١٠١

وقد ايدت هذا المفهوم المنظمات المهنية للمحاسبين والمراجعين ولهذا اكتفت باصدار قواعد مرنة أو استرشادية حرصاً منها على ترك مجال الحرية الذاتية للمراقب في هذا المجال ، كما اصدرت توصياتها من وقت لآخر في كثير من المجالات سواء النظرية أو التطبيقية المتعلقة بالمحاسبة أو المراجعة والضرائب كاداة للاسترشاد فقط .

ومن الامثلة على هذه القواعد ما أشار اليه دستور المهنة الذى اصدرته نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية فيما يتعلق بالسلوك المهنى ، بان يكون المراقب نزيها واميناً وصادقاً فى شهادته لا يجامل احداً ولا يتأثر بمصلحة شخصية او قرابه او نفوذ ، ولا يبدى رأيه الفنى الا بعد اقتناع ويقين .

مفهوم الاستقلال على أنه مسألة موضوعية : Objective Concept

يرى مؤيدو هذا المفهوم أن استقلال المراقب يجب الا يترك على أنه مسألة ذهنية تتعلق بشخصية المراقب ، وانما يجب ان توضع قواعد وحدود لكل ناحية، ويلتزم المراقب بهذه القواعد فى كل وقت ، حتى يمكن وضع مقاييس ومعايير لكل حالة وبالتالى تحدد المسئولية .

ويرون أن الاستقلال يجب أن تحكمه قواعد تتمشى مع الظروف المحيطة بالمراقب أو بالمهمه التى يقوم بادائها ، وأن تكون هذه القواعد فى شكل معايير محدده المعالم .

وهذه الفئة تبنى رأيها على أساس أن المراقب مهما اختلفت الظروف فإنه ما زال بشراً معرضاً لأن ينحاز بطبيعته ، ولأى سبب من الأسبـــــاب ، الى طرف من الاطراف اذا ما نشأت علاقة بينهما ، أما اذا وضعت القواعد

الايجابيه المحدده فسوف يلتزم بهـا فـي النهايـه وبذلـك يمكـن ان نضمـن نتـائج محدده لاعماله ، وتزداد ثقه المجتمع في خدماته .

ولاشك ان كلا المفهومين صحيح ويعبر عن وجهه نظـر وجيهـه . فـالمراقب يحتاج الى قدر كبير من الحريه والاستقلال الذهني حتى لايتأثر باي عوامل او ضغوط من جانب معين . كما ان هناك بعض الظواهـر الاساسـيه للاسـتقلال يتقيد بها المراقب وتؤثر بطبيعه الحال على مدى حياده وابدائه الـرأي المحـايد مثل اجراءات تعيينه وعزله ، وتحديد اتعابه ، وحظر اشتغاله باي عمـل اخـر وتفرغـه لمهنتـه . وهذه الظواهـر او العوامـل كلهـا مـن الممكـن صياغـه اجراءاتها في شكل قواعد منظمه اما ان يتفق عليها او تكون في شـكل عـرف وتقوم المنظمات المهنيه بتعديلها من وقت لاخر حسب الظروف .

وهكذا فان كلا المفهومين يتبعان في الحقيقه في نفس الوقت ولكـن كـل منهمـا يستخدم لمواجهه ظروف واحتياجات معينه .

٢- أهميه الاستقلال :

ان تقرير المراجع عن القوائم الماليه لعميل يشـير بطريقـه غير مباشـره الـى استقلال المراجع عندما يذكر ان الفحص قد تم وفقـا لمبـادئ المراجعـه العامـه المتعارف عليها . والاهتمام الخاص بالاستقلال هو سمه واحده لمهنه مراجعـه الحسابات ، وعموما فـان عضـو مهنـه مـا مـن المتوقـع ان يكـون مهتمـا فقـط بمصالح العملاء ، والاذعان لمصالح طرف اخر يترتب عليه تصـرف نـاقض للعقد نحو العميل - بيد انه في القيـام بخدمـات مراجعـه مسـتقله فـان المراقـب يجب عليه ان يسمو فوق مصالح العميل ويهتم بمصـالح الاطـراف الاخـرى ، والتي غالبا لاتكون معروفه ، والتي ستعول على القوائم الماليه المعينه .

وطالما كان المراجع يتمتع بمستويات مرتفعه من الاستقلال والنزاهه فان تقارير المراجعه ستكون مقبوله باستمرار من جانب رجال الاعمال ، المنشآت الماليه والمستثمرين . واذا فقد المراجع شهرته بالاستقلال في عمليه المراجعه ، فان رأيه سيصبح غير مقبول اكثر من بيانات القوائم التي قامت الاداره باعدادها .

وهناك ايضا خطوره جماعيه للاستقلال على مهنه المراجعه ككل .

فالمراقب لم يكن ، كقاعده ، معروفا شخصيا للاطراف ، مثل المساهمين الذين يعولون على الآراء المهنيه ، ومثل تلك المجموعات تقبل آراء المراجعين اساسا بناء على الثقه في مهنه المراجعه ككل ، وفي ظل هذه الظروف فان المعرفه العامه عن فشل مراجع مافي الاحتفاظ باستقلاله ينتج عنه الارتياب وتقليل الثقه في المراجعات المستقله لجميع المراجعين .

ومع زلات (هفوات) عارضه في الاستقلال قد حدثت فان التاريخ الكامل لمهنه المراجعه فيما يتعلق بالاحتفاظ بالاستقلال في امور المراجعه يقرر حقيقه وهي ان القوائم التي تمت مراجعتها يتم استخدامها وطلبها على نطاق واسع . (١)

وهكذا يمكننا القول في يسر ان استقلال المراجع في اداء واجباته المهنيه يعتبر بحق الدعامه الاساسيه التي تقوم عليها مهنه المراجعه ، أي انه يعتبر حجر الاساس للمهنه .

---

١ - steller H.f " Auditing principles Prentice-Hall" Inc Enlglewood Cliffs , New Jersey , 1977 . P . P . 25 , 26 .

ثانيا : صعوبات الاحتفاظ بالاستقلال :

ان النظره الشامله المعطاه هنا بخصوص موضوع الاستقلال في ارتباطات (اعمال) المراجعه محتومه بحقيقه ان الاستقلال من الصعب جدا المحافظه عليه . فالمراجع لابد ان يظل مستقلا عن المشروع الذي يفحص دفاتره ، ومع ذلك ، فان هذا المشروع هو الذي ارتبط مع المراجع وسيدفع له الاتعاب . وفي مثل هذا الوضع ، فان المراجع لابد ان يراقب بالضروره كل خطوه بعنايه فائقه

فاذا اصبح المراقب تجرفه الحماسه للاستقلال فان العميل قد يكتشف انه متعاون الى حد جعل المراقب مستقلا تماما ، ويبحث عن مراجع آخر ومن ناحيه اخرى ، هناك دائما رغبه طبيعيه في ارضاء العميل ، بيد ان التحرك الى حد بعيد في هذا الاتجاه قد يتبسبب بسهوله في اعطاء موافقه على القوائم التي تكون مضلله في الحقيقه . مثل هذه العثره (الزله) غالبا مايتبعهادعوى قضائيه ، فقدان السمعه , واخيرا فقدان العملاء .

وهكذا رأينا بسهوله ان المراجع يجد ان الاستقلال من الصعب جدا المحافظه عليه .

وواضح ان مصاعب المراجع المستقل تثور من محاوله خدمه طرفين فالمراجع يرغب طبيعي في ارضاء العميل وفي نفس الوقت لابد ان يتأكد ان أي تقرير يمكن ان يعول عليه بثقه كامله من جانب الاطراف الاخرى المهتمه بقوائم العميل ، ولسنا في حاجه للقول ، ان الاهتمام بشأن تلك الاطراف الاخرى يجب ان يكون دائما في المقام الاول . فاذا فقدت الثقه في تقارير المراجع ، فان فقدان العملاء يرجح ان يتبع ذلك لان العملاء يستخدمون

المراجع المستقل اساسا لارضاء تلك الاطراف الاخرى [1] وقد عبر البعض الاخر عن هذا المعنى بقوله

"ويلاقى المراقب كثيرا من الحرج في محاولته الاسقاط باستقلاله نظرا للتنافس الواضح بين هذه المحاوله وبين حقيقه ان المنشأه هي التي تعينه وهي التي تدفع له الاتعاب ، ولذلك فان عليه ان يلتزم الحذر في كل خطوه يخطوها ، والا فان نتيجه المبالغه في الاحتفاظ بالاستقلال ستكون في الغالب الاستغناء عن خدماته ، كما ان الرغبه الطبيعيه في مجامله العميل من جهه اخرى ، قد تدفع بالمراقب الى الموافقه على بيانات يتضح فيما بعد انها كان مضلله ، وبذلك تطيح بسمعه المراقب ومركزه .

ومن هنا تتجلى دقه موقف المراقب في اتخاذ قراراته مع مراعاه اعطاء الوزن الكامل لكل من هاتين الناحيتين المتضاربتين [٢] .

ثالثا : مظاهر الاستقلال :

تتمثل اهم مظاهر استقلال المراجع فيما يلي :

أ- تعيين المراجع .

ب- تغيير المراجع .

جـ- تحديد اتعاب المراجع .

د- حظر اشتغال المراجع باعمال اخرى .

وسنتعرض فيما يلي للقواعد الموضوعيه التي وضعها المشرع بالنسبه لكل مظهر من المظاهر السابقه للاستقلال .

1- I bid . , pp . 26 , 27 .

٢ – د. متولى محمد الجمل ، د. عبد المنعم محمود عبد المنعم مرجع سابق ، ص ٣٣٥ .

(أ) تعيين المراقب :

ان تعيين المراقب بالنسبه للمنشآت الفرديه وشركات الاشخاص اختياري وبناء على الاتفاق بين الطرفين ، على عكس الحال بالنسبه لشركات المساهمه حيث يعبر التعيين اجباريا بحكم القانون ، حيث نصت الماده ٥١ من القانون رقم ٢٦ لسنه ١٩٥٤ على انه يكون لشركه المساهمه مراقب حسابات او اكثر من الاشخاص الطبيعيين تعينه الجمعيه العموميه .

وبتمحيص نص الماده السابقه يمكن القول ان المشرع قد كفل للمراقب اهم اركان الاستقلال الخاصه بتعيينه ، وذلك عن طريق جعل ممارسه حق تعيين المراقب مقصورا على الجمعيه العموميه للمساهمين ، وهي صاحبه السلطه العليا في الشركه وحرمان مجلس الاداره من ممارسه هذا الحق في أي وقت وفي ظل أي ظرف .

وهناك استثناء وحيد لهذه القاعده هو ان المراقب الاول للشركه يقوم بتعيينه المؤسسون لان الجمعيه العموميه لم تكن قد اجتمعت بعد .

اما في حاله خلو مكان المراقب لاي سبب ، مثل الاعتزال ، او الوفاه او اغفال الجمعيه العموميه تعيين مراقب جديد او اعاده تعيين المراقب السابق ، فانه يتعين على مجلس الاداره اتخاذ اجراءات تعيين المراقب فورا عن طريق دعوه الجمعيه العموميه لممارسه حقها في التعيين . ويلاحظ ان الجمعيه لايجوز لها تفويض مجلس الاداره في التعيين .

وبهذا لايكون لمجلس الاداره والمديرين ، وهم الاشخاص الخاضعون لعمليه المراجعه والرقابه ، أي نفوذ او سلطان على المراقب .

وفي حاله تعين اكثر من مراجع للحسابات بشركه واحده مثل شركات التأمين والبنوك تكون مسئوليه المراجعين تضامنيه حتى لو اتفقوا على ان يقوم كل منهم بجزء معين من عمليه المراجعه .

وفي حاله وجود فروع خارجيه للشركه تزاول نشاطها في الخارج ، تقوم الجمعيه العموميه بتعيين مراقب محلي في مكان الفرع لمراجعه اعمال الفرع وارسال تقريره الى المركز الرئيسي . وعلى المراقب في المركز الرئيسي ان يفحص هذه التقارير ويتحقق من ان حسابات الفرع قد ادرجت ضمن دفاتر المركز الرئيسي بطريقه صحيحه ، وعليه في هذه الحاله ان يشير في تقريره امام الجمعيه العموميه للمساهمين انه قد اعتمد على التقارير التي ارسلت من المراقب المحلي في الخارج اخلاء لمسئوليته عن مراجعه تلك الفروع .

وتجدر الاشارة هنا الى انه بالنسبه الى الوحدات الاقتصاديه التابعه القطاع العام ، فقد نظم عمليه مراقبه حساباتها القانون رقم ٤٤ لسنه ١٩٦٥ الخاص بانشاء ادارات مراقبه الحسابات فى الهيئات والمؤسسات العامه للرقابه على حساباتها وحسابات الشركات والجمعيات والمنشأت التابعه لها . (اى الوحدات الاقتصاديه التابعه للقطاع العام) فى المواد ٢،٦،٧،٨. واهم هذه المواد المادة "٧" التى تنص على ان يعين مديرو الادارات ونوابهم ومراقبو الحسابات بقرارات جمهوريه بناء على اقتراح رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات .

وهكذا يمكن القول ان المشرع قد كفل لمراقبى الحسابات فى ادارات مراقبه حسابات وحدات القطاع العام الاستقلال والحياد اذ يتم التعيين بقرار جمهورى حتى لا تكون هناك اى مؤثرات او ضغوط عليه.

أما المادة ١٠٣ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ فقد نصت على : أن يكون للشركة المساهمة مراقب حسابات أو أكثر ممن توافر فيهم الشروط المنصوص عليها فى قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة تعينه الجمعية العامة وتقدر أتعابه ، وفى حالة تعدد المراقبين يكونون مسئولين بالتضامن ، واستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المراقب الأول .

ويتولى مراقب الشركة الأول مهمته لحين انعقاد أول جمعية عامة ، ويباشر المراقب الذى تعينه الجمعية العامة مهمته من تاريخ تعيينه إلى تاريخ انعقاد الجمعية التالية وعليه مراقبة حسابات السنة المالية التى ندب لها .

ولا يجوز تفويض مجلس الإدارة فى تعيين المراقب أو تحديد أتعابه دون تحديد حد أقصى ، فإذا لم يكن للشركة فى أى وقت لأى سبب مراقب للحسابات ، تعين على مجلس الإدارة إتخاذ إجراءات تعيين المراقب فوراً ويعرض ذلك على الجمعية العامة فى أول إجتماع لها .

ويجوز للجمعية العامة فى جميع الأحوال ، بناء على اقتراح أحد أعضائها تغيير مراقب الحسابات ، وفى هذه الحالة يتعين على صاحب الإقتراح أن يخطر الشركة برغبته وما يسند إليه من أسباب ، وذلك قبل انعقاد الجمعية العامة بعشرة أيام على الأقل ، وعلى الشركة إخطار المراقب فوراً بنص الاقتراح وأسبابه وللمراقب أن يناقش الإقتراح فى مذكرة كتابية تصل إلى الشركة قبل انعقاد الجمعية العامة بثلاثة أيام على الأقل ، ويتولى رئيس مجلس الإدارة تلاوة مذكرة المراقب على الجمعية العامة وللمراقب فى جميع الحالات أن يقوم بالرد علي الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية العامة قبل اتخاذ قرارها . ويكون باطلاً كل قرار يتخذ فى شأن تعيين المراقب أو استبدال غيره به على خلاف أحكام هذه المادة .

(ب) تغيير المراقب :

لعل من البديهى ان سلطه تغيير المراجع تكون نابعه من الجهه التى لها حق تعيينه . وكما سبق القول فان تعيين المراجع فى المنشات الفرديه وشركات الاشخاص يتم عن طريق الاتفاق بين الطرفين في العقد المبرم بينهما . فاذا تم عزل المراجع وكان العزل يخالف نصوص العقد فان للمراقب الحق في طلب تعويض عن أي ضرر مادي يترتب على فسخ العقد ، وعن أي ضرر معنوي يكون قد لحق به او بسمعته بسبب الفسخ .

اما بالنسبه لشركات الاموال ، فلم تكن هنـاك أي حمايـه من جانب المشروع لحقوق المراقب وعدم تعرضه للعزل ، وذلك قبل صدور القانون رقم ٢٦ لسنه ١٩٥٤ الذي كفل للمراجع استقلاله وحيادته حيث نص في الماده ٥١ منه على انه : يجوز للجمعيه العموميه في جميع الاحوال تغيير مراقب الحسابات ، وفي هـذه الحالـه يتعين على صاحب الاقتراح ان يخطر الشركه برغبته ومايستند اليه من اسباب ، وذلك قبل انعقاد الجمعيه العموميه بعشره ايام على الاقل ، وعلى الشركه اخطار المراقب فورا بنص الاقتراح واسبابه .

وللمراقب ان يناقش الاقتراح في مذكره كتابيه تصـل الـى الشركه قبل انعقاد الجمعيه العموميه بثلاثه ايام على الاقل ويتولى مجلس الاداره تـلاوه مذكره المراقب على الجمعيه العموميه وللمراقب في جميع الحـالات ان يتولى الرد على الاقتراح واسبابه امام الجمعيه العموميه قبل اتخاذ قرارهـا ، ومن النص السابق يمكن القول في يسر ان المشروع قد كفل للمراقب استقلاله وحيادته حيث قصر حق عزل المراجع على الجمعيـه العموميـه فـي جميـع الاحـوال .

كما نص على ضروره اتخاذ اجراءات معينه لاعلان رغبه المساهمين في عزل المراجع وابلاغه بذلك قبل انعقاد الجمعيه العموميه لاتاحه الفرصه له للدفاع عن نفسه امام الجمعيه العموميه .

ولعل الحكمه من ذلك تجلو في الا يكون قرار العزل قد بني على اساس وجود خلافات شخصيه بين المراجع ومجلس الاداره بسبب تمسكه برأيه في المحافظه على حقوق المساهمين .

هذا وقد اشارت الماده ٣٠ من القانون رقم ٣٩٤ لسنه ١٩٥٥ الخاص بانشاء نقابه المحاسبين والمراجعين على ان للمراقب ان يتنحى او يستقيل من عمله وعن وكالته بشرط ان يخطر موكله بذلك وان يستمر في مباشره عمله الى الوقت المناسب بحيث لايضار موكله من هذا التنحي ، اما بالنسبه للوحدات الاقتصاديه التابعه للقطاع العام فلم ترد أي اشاره في القانون رقم ٤٤ لسنه ١٩٦٥ الى من له حق وسلطه عزل المراجع ويمكننا ان نستنتج العزل يتم بنفس اجراءات التعيين أي عن طريق اقتراح من رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات ثم استصدار قرار جمهوري بالعزل لحمايه استقلال وحياد المراجع

(جـ) تحديد اتعاب المراقب :

يتم تحديد الاتعاب عاده في حاله المنشآت الفرديه وشركات الاشخاص طبقا للاتفاق بين المراقب والعميل في العقد . اما في حاله شركات الاموال ، فان القانون رقم ٢٦ لسنه ١٩٥٤ قد جعل تحديد الاتعاب من اختصاص الجمعيه العموميه ، الا انه وضع استثناء خطيرا لهذه القاعده حيث اشار الى انه يجوز للجمعيه العموميه تفويض مجلس الاداره في تحديد الاتعاب بشرط ان تحدد الجمعيه العموميه حدا اقصى للاتعاب لايجوز لمجلس الاداره ان يتعداه .

ولاشك ان المشرع قد جانبه الصواب في وضع هذا الاستثناء حيث ان تحديد حد اقصى يعني ان مجلس الاداره يستطيع الاتفاق على اتعاب منخفضه ، وبالتالي يمكنه استغلال تلك السلطه كاسلوب لممارسه الضغط على المراقب للاذعان لمطالبه ، الامر الذي يوهن استقلاله وهنا شديدا .

فمن البديهي انه يجب الا يترك امر تحديد الاتعاب للجهات التي تخضع لعمليه الرقابه .

اما بالنسبه لمراقب حسابات الوحدات الاقتصاديه التابعه للقطاع العام فانه موظف تابع للدوله ، وقد تم تحديد فئات الوظائف ورتبت في درجات معينه في اللائحه التنفيذيه للقانون رقم ٤٤ لسنه ١٩٦٥ ، بحيث يحصل المراقب التابع لاداره معينه على مرتب وبدلات ومكافآت في ضوء ماجاء في اللائحه المذكوره . وقد حرم القانون المذكور على المراقبين ان يتقاضوا اجرا خلاف ماتمنحه لهم اللائحه ، كما لايجوز لهم مباشره اعمال او اداء خدمات للغير باجر او بدون اجر .

ولعل تساؤلا يثار في هذا الصدد وهو :

ماهي الاسس او المعايير التي يمكن الاستناد اليها في تحديد الاتعاب ؟

ويجيب البعض [1] على هذا التساؤل ذاكرا ان من المشاكل التي يتعرض لها المراقب عاده ، البحث عن مقاييس او معايير لتحديد الاتعاب يمكن على اساسها ان يحدد اتعابه في كل حاله ، اذ يصعب دائما اتخاذ معيار معين ثابت نظرا لان مقابل الخدمه التي يؤديها المراقب تختلف في كل حاله باختلاف

١- أ.د. محمود شوقى عطاالله ، مرجع سابق ، ص ١١٣ - ١١٥ (مع التصرف من المؤلف)

الظروف المحيطه بها ، كما ان قياس المجهود الذي يبذله المراقب في ادائه لواجباته امر يحتاج الى عنايه خاصه .

لذلك رأى ان هناك عوامل داخليه يمكن للمراقب ان يتحكم فيها عند تحديد الاتعاب ، والاتفاق عليها ، وعوامل اخرى خارجيه تؤثر على تحديد الاتعاب

اما العوامل الداخليه فهي باختصار مايلي :

١- اتخاذ عنصر الزمن كاساس لتحديد الاتعاب (أي الفتره التي تستغرقها عمليه المراجعه) ، فمثلا تختلف اتعاب المراجعه الكامله عن المراجعه الجزئيه .

٢- او درجه صعوبه العمليه والخبره والمهارة الفنيه التى تتطلبها . فالعمليه التى تحتاج الى خبرة متخصصة مثل تصميص نظام للتكاليف النمطيه فى المشروع يكون للمهاره المتخصصة فيها الوزن الاكبر فى تبرير الحصول على اتعاب اكبر من مجرد الاعتماد على الوقت الذى يستغرق لاتمام العمليه .

او ٣_ مدى مسؤليه المراقب بخصوص العمليه ، فمثلا يعطى لمسؤليه المراقب عند اعداد تقرير على نشرة الاكتتاب الوزن الاكبر فى تحديد الاتعاب عن اى عمليه مراجعه عاديه .

او ٤_ قيمه الخدمه بالنسبه للعميل ، فتصميم نظام محاسبى له اهميه اكبر لدى العميل من مجرد عرض ميزانيه على البنك بهدف الحصول على قرض منه

او ٥_ قدم او حداثه العميل ، فعاده ما يراعى العميل الجديد الذى بدأ فى مزاوله نشاطه عند تحديد الاتعاب

خاصه وانه من المتوقع ان يزدهر نشاطه فى المستقبل ويمكن عندئذ زياده الاتعاب، بالرغم من ان المراجعه فى السنه الاولى _ حيث تكون انظمه

المراقبة الداخلية غير مستقرة ــ تكون أصعب وتحتاج إلى وقت ومجهود أكبر عنها في السنوات التالية.

أما العوامل الخارجية التي تؤثر في تحديد الأتعاب فهي:

١ ــ الأتعاب المحددة بالنسبة للعمليات المناظرة بواسطة المراجعين الآخرين الذين يزاولون المهنة أو بواسطة نفس المراجع، إذ يكون لديه عادة عمليات مناظرة يقوم بتنفيذها في مكتبه.

٢ ــ هناك عمليات يتم تحديد أتعابها بواسطة السلطات المختلفة سواء القضائية أو وزارة الخزانة مثلا. وقد تضع هذه السلطات جداول لهذه الأتعاب عن العمليات المختلفة. وتأخذ السلطات عند تحديدها لهذه الأتعاب العوامل السابقة في الاعتبار ويكون التحديد بناء على اتفاق سابق بين السلطة والمنظمات المهنية.

ويري البعض أن المتغيرات التي تؤثر في تحديد الأتعاب تتمثل فيما يلي[١]:

١. حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة AUDITEE SIZE

يرتبط حجم أعمال المراجعة في الأغلب الأعم ــ بحجم المنشأة الخاضعة للمراجعة، وبالتالي فإنه من المتوقع أن يؤثر ذلك بشكل مباشر على مستوى الأتعاب، اعتمادا على أن المنشآت الكبيرة الحجم تشتري خدمات مراجعة أكثر من تلك المنشآت الأصغر حجما، هذا بالرغم من أنه لا يمكن الزعم بأن خدمات المراجعة تتزايد خطياً مع حجم العميل، ويقاس حجم

---

[١] د. محمد سامى راضى ــ تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة ــ المجلة العربية للمحاسبة ــ نوفمبر ١٩٩٨ ــ ص٤٣ ــ ٤٩.

المنشأة الخاضعة للمراجعة عادة بإجمالي أصول المنشأة أو حجم إيراداتها أو قيمة رأس المال المدفوع أو المستثمر.. الخ.

٢. حجم مكتب المراجعة وشهرته AUDIT FIRM SIZE

قد يكون لحجم مكتب المراجعة تأثير على حجم ما يطلبه من أتعاب، حيث أن مكاتب المراجعة ذات الحجم الأكبر من المتوقع أن تطلب أتعاباً أعلى مما قد تطلبه مكاتب المراجعة الأصغر حجماً، نظرا لوجود اعتقاد بأن جودة خدمات المراجعة مرتبطة بالحجم، حيث أن المكاتب ذات الحجم الأكبر تكون متصفة بالجودة الأعلى وأكثر كفاءة في تنفيذ أعمال المراجعة. وهو الأمر الذي يجعلها في مركز أفضل من وجهة نظر المستفيدين من خدمات المراجعة وما يترتب على ذلك من زيادة مقدرتها على الحصول على أتعاب أعلى. وهو الأمر الذي أدى إلى وجود اعتقاد بأن مكاتب المراجعة ذات الشهرة العالية أكثر كفاءة في تنفيذ أعمال المراجعة عن غيرها من المكاتب الأخرى.

٣. خبرة المراجع في مراجعة منشآت مماثلة:

قد يتخصص مكتب مراجعة في مراجعة قطاع معين من المنشآت مثل البنوك أو صناعة معينة مثل شركات المقاولات، ويكتسب كل خبرته في هذا المجال، الأمر الذي يرتب له شهرة في هذا التخصص تمكنه من المساومة على تحديد أتعاب أعلي.

٤. مدي صعوبة عمليات المراجعة ودرجة التعقيدات المصاحبة لها:

فعمليات المراجعة الأكثر تعقيدا والتي يحيط بها العديد من التعقيدات الفنية والقانونية تتطلب وقتا إضافيا للمراجعة، كما أن تعقيدات عمليات المراجعة قد تعزى في جزء منها للتعقيدات في المنشآت ذاتها مما يؤدى إلى

تزايد متطلبات التنسيق بين أجزائها والتنوع المتزايد لعملياتها وما يتطلبه ذلك من التوسع في تقييم نظام الرقابة الداخلية واختبارات الفحص، وهو ما ينعكس أيضا في زيادة تكاليف أداء خدمات المراجعة. ومن مؤشرات تعقيد عملية المراجعة أيضا عدد الشركات التابعة للمنشأة واللامركزية في نشاطها فضلا عن اختلاف تشكيلة الأصول والعمليات الأجنبية. ومن المؤكد أن مثل هذه المؤشرات من شأنها ارتفاع تكاليف إنجاز عملية المراجعة وانعكاس ذلك على الأتعاب التي يطلبها المراجع.

٥. طبيعة نشاط المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة:

توجد بعض الدلائل الميدانية على أن أتعاب المراجع قد تتأثر بإنتماء العميل لصناعة معينة، فبعض المنشآت في صناعة معينة قد يطلب عنها أتعاب تختلف عن الأتعاب التي تطلب عن المنشآت الأخرى المماثلة لها في الحجم في صناعة أخرى. وهذا التأثير يمكن أن يعزى في جزء منه على الأقل – إلى اختلاف درجة المخاطر من وجهة نظر المراجعة بالإضافة إلى الاختلاف في متطلبات المراجعة بين الصناعات المختلفة مثل تأثير التخصص، حيث قد تتطلب مراجعة بعض الأنشطة توافر خبرات ومهارات متخصصة.

٦. نظام تشغيل البيانات التي تتبعه المنشأة الخاضعة للمراجعة:

حيث أنه مع تزايد استخدام الوسائل الآلية في المحاسبة وتطور نظم التشغيل الإلكترونية وما تتطلبه من الاستعانة بخبرات متخصصة في هذا المجال فقد يؤثر هذا العنصر على مستوى أتعاب المراجعة.

٧. نوع ملكية المنشأة الخاضعة للمراجعة AUDITEE OWNERSHIP

تتوقف متطلبات عمليات المراجعة إلى حد ما على نوع ملكية المنشأة الخاضعة للمراجعة، حيث تتزايد متطلبات المراجعة حتما في الشركات المساهمة عنها في حالة الشركات الأخرى أو المنشأة الفردية، وكذلك يري كل من Arens and Loebbecke,1984,P.240 أن التعرض لمخاطر المراجعة عادة تكون أكثر ارتباطا بالشركات العامة بالمقارنة بالشركات غير العامة.

٨. مركزية أولا مركزية فروع وأقسام المنشأة

لاشك أن الهيكل التنظيمي للمنشأة وعدد فروعها وأقسامها وطريقة ممارسة نشاط المنشأة مركزي أو غير مركزي يؤثر على قيمة أتعاب المراجعة.

٩. مركزية أو لا مركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية :

قد يصاحب مركزية أو عدم مركزية نشاط الشركة مركزية أو لا مركزية في تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية، وقد تؤثر مركزية أو لا مركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية على تحديد الأتعاب.

١٠. عدد المواقع المختلفة للمنشأة الخاضعة للمراجعة : Locations

لا شك أن أتعاب المراجعة تتأثر بعمليات التنسيق المرتبطة بالارتباط بعملية المراجعة وكذلك التعقيدات المحيطة بها، واحد الجوانب الناتجة عن ذلك عدد المواقع المختلفة في منشأة العميل التي تتطلب زيارات بواسطة المراجع.

١١. مدي سلامة نظام الرقابة الداخلية :

يعتبر هذا العنصر من أكثر العناصر إيجابية في تحديد أتعاب المراجعة، بحسبان أن هناك علاقة عكسية بين درجة دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية وحجم أعمال المراجعة، والذي بدوره يؤثر في تحديد أتعاب المراجعة.

١٢. كفاءة إدارة أو قسم المراجعة الداخلية :

مثل مدي سلامة نظام الرقابة الداخلية فإن تزايد وظـــائف المراجعـــة الداخلية وكفاءتها يمكن أن تنعكس في تخفيض حجم وتكلفة أعمال المراجعة، والذي بدوره يؤثر في تحديد أتعاب المراجعة.

١٣. مشاركة العميل Client Participation

إن مدخلات المراجع يمكن أن تنخفض عن طريق استخدام أو الاعتماد على مدخلات العميل، وهو ما يعني أن المراجع قد يستفيد من بعض المزايـا أو التسهيلات المتوافرة لدى العميل في إنجاز بعض أعمال المراجعـــة ممـا يوفر له الوقت والجهد، مثل تزايد وظائف المراجعة الداخليـــة وفعاليتــها أو سلامة أنظمة الرقابة الداخلية وتطويرها واستخدام موظفي العميل فـــي أداء بعض مهام المراجعة وهو الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض مجهودات ووقـــت المراجع في أعمال المراجعة وبالتالي اعتبار ذلك عاملا مؤثرا في تخفيـــض أتعاب المراجعة.

١٤. مدي مسئولية المراجع بخصوص عملية المراجعة ومدي تعرضه للخسائر :

تتفاوت المراجعات المختلفة من ناحية مدي الخسائر التـــي يمكـــن أن يتعرض لها المراجع، نتيجة الدعاوى القضائية المحتملة ضده، ومن هنا فـــلا شك أنه كلما تزايدت المسئولية التي قد تلحق بالمراجع نتيجة قيامــــه بعمليـــة المراجعة كلما أدي ذلك بالمراجع إلى طلب أتعاب أعلي وذلك لتعويض ما قد يتعرض له من خسائر نتيجة لقبوله عملية المراجعة هذه.

١٥. الوقت الذي يستلزمه تخطط وتنفيذ عملية المراجعة :

يعتبر عنصر الوقت من العناصر الأكثر إيجابية في تحديد الأتعـــاب، فلا شك أن تكاليف أداء خدمات المراجعة تتأثر بشكل مباشر بطـــول الفـــترة التي يتطلبها تخطيط عملية المراجعة فضلا عن الوقت المستغرق في تنفيذها، وهو ما ينعكس بشكل واضح على تحديد أتعاب المراجعة.

١٦. توقيت القيام بعملية المراجعة:

يؤثر توقيت القيام بعملية المراجعة على قيمة الأتعاب المطلوبة، فلا شك أن عملية المراجعة التي تتم في وقت الذروة لأعمال مكتب المراجعة Busy Season تكون أكثر تكلفة من عملية المراجعة التي تتم في فترات ركود العمل بمكتب المراجعة Non Busy Season. ومرد ذلك أن الطلب المتزايد على مكتب المراجعة في وقت الذروة لأعماله قد يؤدى بالمكتب إلى الاستعانة بقوة بشرية إضافية أو تشغيل القوة الموجودة لديه ساعات عمل إضافية وهو ما يؤدي إلى زيادة تكاليف إنجاز المراجعة ويكون مبرراً لطلب أتعاب أعلي.

١٧. درجة استعجال أداء الخدمة من قبل العميل:

قد يكون العميل لديه رغبة أو حاجة في الحصول على خدمة المراجعة بشكل عاجل، ولا شك أن مثل هذا الاستعجال قد يحمل المراجع تكاليف إضافية ناتجة عن استعانة المراجع بخدمات أفراد إضافيين لتنفيذ هذه المهمة العاجلة أو تشغيل موظفيه ساعات إضافية لإنجازها. ومثل هذه التكاليف الإضافية فضلا عن المخاطر التي يتعرض لها المراجع نتيجة السرعة في إنجاز المهمة تمثل مبررات لطلب أتعاب أعلي.

١٨. عدد التقارير المطلوبة للعميل:

قد يتم التعاقد مع المراجع لتقديم تقارير خاصة مثل إعداد تقارير منفصلة عن الشركات التابعة. ولا شك أن أتعاب المراجعة تختلف بسبب وجود مثل هذه التقارير حيث أنه كلما زاد عدد تقارير المراجعة المطلوبة للعميل كلما زادت تكاليف تنفيذ أعمال المراجعة فضلا عن أن التقارير المالية المتضمنة قدرا كبيرا من البيانات قد تتطلب زيادة وقت المراجع. وبالتالي تظهر الدراسات وجود علاقة إيجابية بين عدد تقارير المراجعة وأتعاب المراجعة.

١٩. مدي وطبيعة المنافسة السائدة في سوق خدمات المراجعة :

أي طبيعة السوق الذي يعمل فيه مكتب المراجعة ودرجـــة المنافســة السائدة بين مكاتب المراجعة وتأثير ذلك على تحديد الأتعاب التي يقبلها كـــل مكتب مراجعة.

وفي هذا الصدد فقد قام بعض الباحثين بدراسة طبيعة سوق المنافســـة في خدمات المراجعة حيث قاموا بدراسة سوق المنافسة غير الكاملـــة فـــي المراجعة وأثرها على الطب وتوصلوا إلى النتائج التالية:

- توجد مزايدة يقارن فيها العميل بين تكاليف المراجع الحالي وتكـــاليف إحلال مراجع آخر وذلك عند التعاقد مع المراجع.
- في ظل هذا السوق تزيد فرصة الخصم من أتعاب مراجعة الســـنوات الأولي.
- عند تقديم الخدمات الاستشارية في ظل المنافسة الكاملة يتحدد الســـعر بطريقة مستقلة عن خدمات المراجعة الأخرى، أما في ظل المنافســـة غير الكاملة سوف يكون هناك عدم استقلال في تحديد ذلـــك الســـعر، الأمر الذي يؤدي إلى إثارة تساؤل حول استقلالية المراجع عند تقديـــم الخدمات الاستشارية في ظل المنافسة غير الكاملة.
- يكون للعميل ميزة تفاضلية في ظل المنافسة غير الكاملة مما يـــؤدى إلى تخفيض الأتعاب في السنوات الأولي.

٢٠. مراعاة مستوى الأتعاب المألوفة والأتعاب السائدة:

غالبا ما يقوم مكتب المراجعة حال تحديد أتعابه بأخذ أتعاب المراجـــع السابق التي كان يتقاضاها من نفس العميل في الاعتبار، وكذلك أخذ الأتعـــاب التي يتقاضاهـــا المكتب من منشـــآت مماثلة يقـــوم المكتـــب بمراجعتـــها،

وأيضا تكون هناك مستويات معينة من الأتعاب متعارف عليها في ارتباطات المراجعة.

٢١. قيمة الخدمات المؤداه التي ستعود على المنشأة:

تختلف قيمة خدمات المراجعة المؤداه للعميل وفقا لظروف عملية المراجعة والاعتبارات المحيطة حيث تتوقف قيمة الخدمة على مدي حاجة العميل لعملية المراجعة أي أهميتها النسبية له، وكذلك الغرض الذي يمكن استخدام تقارير المراجعة فيه. فعلي سبيل المثال لو أن عملية المراجعة بالنسبة للعميل مطلوبة فقط للوفاء بالمتطلبات القانونية أو النظامية فإن قيمتها تكون منخفضة بالنسبة للعميل.

عكس الحال فيما لو كانت الخدمة مطلوبة كأساس للحصول على قرض كبير من البنك أو الموافقة على توسعات كبيرة مرتقبة ... الخ.

٢٢. تكلفة تغيير المراجع ووجود صعوبات نظامية في تغييره:

قد تتكبد المنشأة تكاليف كبيرة في حال رغبتها في تغيير المراجع الحالي، وهو الأمر الذي يجعله في مركز قوي عند تحديد أتعابه أو طلبه زيادة الأتعاب، وأيضا ربما يكون هناك صعوبات نظامية حال الرغبة في تغيير المراجع تجعل المراجع في نفس الموقف السابق.

٢٣. تأثير تغيير المراجع:

وهذا العامل يمكن أن يطلق عليه أيضا قدرة المنشأة الخاضعة للمراجعة على تخفيض السعر عقب تغيير المراجع، ولقد قام بعض الباحثين بدراسة تأثير تغيير المراجع على أتعاب المراجعة وأظهرت هذه الدراسات أنه خلال السنوات الثلاث الأولي للارتباط بالمراجع الجديد، فإن المنشأة الخاضعة للمراجعة يمكنها دفع أتعاب أقل عما يمكن أن تتوقع دفعه.

٢٤. النفوذ الاجتماعي للشركاء في مكتب المراجعة :

فقد يكون أحد الشركاء في مكتب المراجعة أو صاحب المكتب قد شغل منصباً له حيثياته في المجتمع مما قد ينعكس في تمتعـــه بنفــوذ وعلاقـــات واسعة. وكذلك ارتباطات مع بعض الجهات ذات العلاقة ببعـــض المنشـــآت الخاضعة للمراجعة ولا شك أن مثل هذا العنصر يلعب دوره فـــــي اختيـــار المراجع أولا ثم في تحديد أتعابه.

٢٥. قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات أخرى للمنشأة الخاضعة للمراجعة :

فقد أظهرت العديد من الدراسات وجود علاقة إيجابيـــة بيـــن أتعـــاب الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة حيث ثبت أن أتعاب المراجعة كانت أعلى لتلك المنشآت التي تشترى خدمات أخرى بخلاف المراجعـــة مـــن مكـــاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة منشآتهم.

وقد تحدد الأتعاب:

١ ـــ على أساس فئات معينة تخصص فيها فئة لكل ساعة أو فترة زمنيـــة وبالنسبة لكل مستوى من المستويات التي تقوم بتنفيذ العملية، وتتبـــع هذه الطريقة في حالة الخدمات التي تؤدي للسلطات فتوضـــع فئـــات لأتعاب المراقب عن كل ساعة أو يوم يستغرقه في فحص ومراجعـــة نشاط معين وكتابه تقرير عنه.

٢ ـــ في شكل مبلغ إجمالي يحدد مقدما يتفق عليه بين الطرفين، ويتبع هـــذا الأسلوب عادة في حالـــة العمليـــات الخاصـــة بمراجعـــة حســـابات المشروعات بأنواعها وأشكالها المختلفة.

٣- على اساس ارتباطها بالنتائج الخاصه بالعمليه وبمدى المنفعه التـي سـتعود على العميل ، الا ان هذا الاسلوب يتنافى مع آداب وسلوك المهنه كما سبق ان ذكرنا ، ولهذا يجب دائما عدم الالتجاء الى هذا الاسلوب

(د) حظر اشتغال المراقب باعمال اخرى :

لاشك ان اشتغال المراقب باعمال متعارضه قد تؤدي الى وضعه فـي موقـف التـابع لـلاداره ولـو بطريـق غير مباشـر ، وبذلـك يمكـن ان تمـارس ا لاداره الضغوط عليه مما يوهن استقلاله وحيـاده - ويتوقـف مـدى اثـر هـذا الضغـط على الاهميه النسبيه للعمل الآخـر بالنسـبه للمراجـع .

وقد حظرت القوانين والمنظمـات المهنيـه علـى المراقب الاشـتغال بـاي عمـل آخر من شأنه ان يؤثر على استقلاله.

وفيما يلي نعرض النصوص القانونيه وقواعد المنظمات المهنيه في هذا الشأن

١- نصت الماده ٢٧ من القانون رقم ١٣٣ لسنه ١٩٥١ على أنه لايجوز لمن قيد اسمه في السجل العـام للمحاسـبين والمراجعيـن الاشـتغال بمهنـه اخـرى او القيام باي عمل تجاري ، الا بعد الحصول على ترخيص بذلك من لجنه القيد .

وتفسيرا لهذه المـاده اصـدرت لجنـه القيـد قـرارا بالاعمـال التـي لاتتعـارض مزاولتها مع مهنه المحاسبه والمراجعه وهي :

(أ) التدريس بكليات التجاره بشرط الحصول على ترخيص بذلك .

(ب) مهنه وكلاء البراءات .

(ج) الوكاله عن الدائنين (السنديك) .

(د) منفذي الوصايا والامناء .

(هـ) الوكاله عن الغير في اداره الاعمال .

(و) سكرتارية مجلس إدارة الشركات الأجنبية التي لها نشاط في مصر.

٢ ــ نصت المادة ٥٢ من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ على أنه لا يجوز الجمع بين عمل المراقب والاشتراك في:*

- تأسيس الشركة أو عضوية مجلس إدارتها.
- الاشتغال بصفة دائمة بأى عمل فني أو إداري أو استشاري فيها
- أن يكون المراقب شريكا لأحد الأشخاص المذكورة صفاتهم في الفقرتين السابقتين، أو أن يكون موظفا لديه أو من ذوي قرباه، حتى الدرجة الرابعة.

٣ ــ نصت المادة ٥٤ مكرر من القانون السابق على أنه لا يجوز لمراقب حسابات الشركة المساهمة قبل انقضاء ثلاث سنوات من تركه العمل أن يعمل مديرا أو عضو مجلس إدارة أو أن يشتغل بصفة دائمة أو مؤقتة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري في الشركة التي كان يعمل بها.**

٤ ــ نصت المادة ٩ من القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ على أنه لا يجوز لمديري إدارات مراقبة الحسابات ونوابهم ومراقبي الحسابات أن يجمعوا بين وظائفهم وبين أي عمل آخر، كما لا يجوز لهم مباشرة أعمال أو أداء خدمات للغير بأجر أو بغير أجر.

وهكذا حرص المشرع على حفاظ المراقب على استقلاله وحياده، وعدم تبعيته لأي جهة من الجهات التي تخضع لمراجعته. وسوف نتناول فيما يلي:

---

* والمادة ١٠٤ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

** والمادة ١٠٧ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

النماذج السببية والنموذج الإسلامي

المقترح لاستقلال مراجع الحسابات

تقديم:

إن قابلية مهنة المراجعة للتطبيق والنمو تعتمد على ثقة المجتمع المالي التامة في مقدرة مراقبي الحسابات في الحفاظ على نزاهتهم في كل الأمور التي تتعلق بالمراجعة، بمعني أن يكونوا مستقلين.

إن مستخدمي القوائم المالية عادة لا يكون لديهم أي طريقة للتحقق من وجود أو غياب الاستقلال في الحقيقة. وهم يطالبون بدلا من ذلك بالاعتماد على الكمال المهني للمراجع أو نسبيا، أن يعتقدوا أن المراجع سيظل مستقلا بعيدا عن المصلحة الذاتية لتجنب الدعاوى القضائية، القانون المهني (دستور المهنة) أو خسارة السمعة، وقد ثبت عدم كفاية هذا فيما يتعلق باحتمال عدم الاستقلال باستمرار. (وهذا يؤكد أهمية النموذج المقترح).

وهذا المجال ذو أهمية لأنه ينشأ من المظاهر الخارجية أكثر من الحقيقة ذاتها. فالإدراكات الحسية أو الذهنية، وليس الحقيقة، تحدد الثقة في تقرير المراجعة[1].

وقد أثار هذا المجال عددا من الدراسات. والبراهين النظرية وفيرة، بيد أن الأدب الموجود يعاني من عديد من المشاكل التي تحد من فائدته حيث:

أولا: أن هناك تركيز كبير على قضية (مجال الخدمات) بمعنى، ما إذا كانت الخدمات الاستشارية الإدارية يجب أن تقدم لعملاء المراجعة، وعوامل أخرى يحتمل أن تضر الإدراكات الحسية للاستقلال قد تم توضيحها بصعوبة.

---

[1] Randolph A. Shockley. "Perceptions of Audit Independence. A Conceptual Model "Journal of Accounting. Auditing & Finance. Volume5. Number2. 1982. P.126.

ثانيا: إن الحجج والدلائل التجريبية تبدو متناقضة وغير حاسمة.

أخيرا: أنه ليس هناك هيكل مفاهيمي موجود يمكــن أن يســتخدمه المراقــب كمعاون في إتمام واستخدام الأدب المناسب.

وقد حاول البعض أن يعالج المشكلة الأخيرة.عن طريق اقتراح نمـوذج يؤلف بين البحث والفكر الموجودين عن الادراكات الحسية للاستقلال وذلــك في هيكل مفاهيمي[١].

ويستخدم النموذج اصطلاحات التحليل السببي، ويشمل التحليل الســببي عديدا من الأساليب قدمت لعمل استنتاجات سببية في البحث النظري.

وهو يستخدم عادة في العلوم السيكولوجية والاجتماعية الأخــرى فــي تكوين النظريــات الاجتماعية، وكثيرا ما يطلق على تطبيقاتــها الرياضيــة "تحليل المسار".

وقد صورت المتغيرات على أن كلا منها ذو علاقة سببية بالآخر كمــا سنرى. وفيما يلي نتناول النماذج التي قدمت في هذا الشأن ثم نتبعها بالنموذج الذي يقترحه الكاتب.

أولا: النماذج السببية لاستقلال مراجع الحسابات:

قدمت ثلاثة نماذج في هذا الصدد نتناولها فيما يلي:

النموذج الأول:

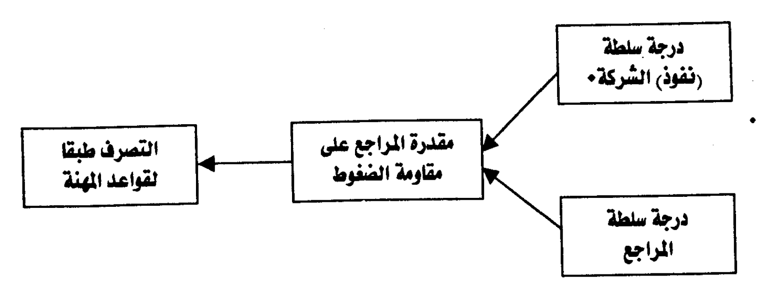
قدم كل من جولدمان وبارليف Goldman and Barlev نموذجا ســـلوكيا يوضح ليس فقط اعتماد المراجع على العميل ولكن أيضا الاعتماد المقابل من جانب العميل على المراجع.

---

[١] Ibid.PP.128-142.

ولا شك أن هيكل مهنة المراجعة يكون محيرا بمعلومية دور المراجع في المجتمع، فالعميل لا يستخدم المراجع ويدفع له الأتعاب فقط، ولكن العميل لديه عموما القدرة أيضا على الاستغناء عن المراجع إذا ثبت أن خدماته "غير مرضية". وشركة المراجعة تعتمد على العميل في الحصول على إيراداتها، ويتوقع المجتمع أيضا أن يكون تقرير المراجع عادلا، ولا يتأتى هذا إلا إذا كان المراجع مستقلا.

والنموذج يظهر في الشكل رقم (١) التالي:



الشكل رقم (١) نموذج جولدمان وباراليف السلوكي للاستقلال.

ويتضح من النموذج السابق أنهما قد تحدثا عن التبعية على أساس النفوذ النسبي، معتقدين أن مقدرة المراجع على مقاومة ضغوط العميل، مفسرة على أنها مقياس للاستقلال، هى دالة لتوازن النفوذ أو السلطة بين المراجع والعميل.

وقد حددا مصادر نفوذ العميل على أنها تتمثل في قدرته على استخدام والاستغناء عن المراجع، تحديد أتعابه، والتحكم في شروط العمل.

---

* جاء في صياغة نموذج جولدمان وباراليف الأصلي عنوان "درجة نفوذ الشركة"، والمقصود طبعا هو "درجة نفوذ العميل" وليس شركة المراجعة

وطبقا لوجهة نظرهما، يعتمد نفوذ المراجع في المقام الأول على أهمية الخدمات التي يقدمها للعميل "والأهمية" لها بعدان هما:

الأول: طبيعة المشكلة.

الثاني: الطرف المستفيد من الخدمة.

(ويشمل النموذج محددا ثالثا لنفوذ المراجع سيناقش فيما بعد هو: درجة قوة دستور آداب المهنة).

وطبيعة المشكلة تعرف على أساس الروتينية أو عدم الروتينية. فمراجع يقدم فقط خدمات روتينية متاحة بسهولة من المراجعين الآخرين يمكن بسهولة أن يستبدل بآخر، ومن ناحية أخرى فإن مراجعا ذو خبرة في مجالات المشكلات الخاصة يمكن أن يستبدل بآخر بسهولة أقل. وعموما، كلما ارتفعت نسبة المشكلات غير الروتينية التي يعالجها المهني، كلما زادت درجة نفوذه تجاه العميل.

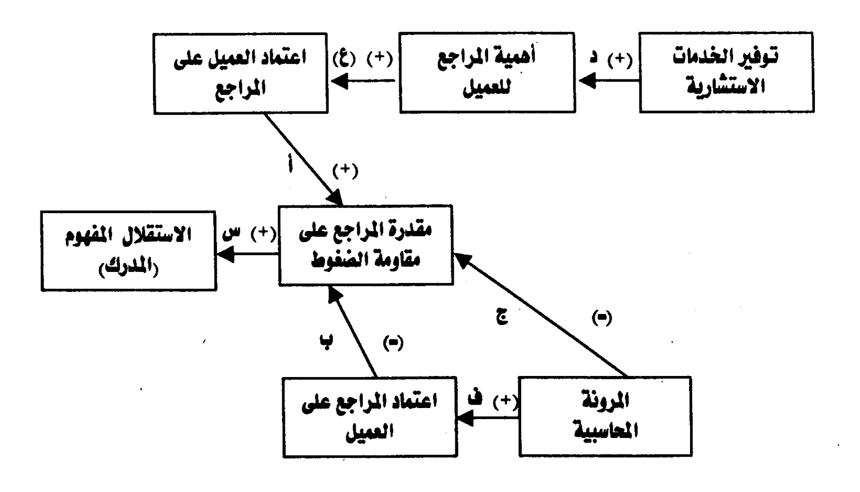
والبعد الثاني "للأهمية" هو المستفيد من الخدمات المقدمة. فإذا رأى العميل أن الخدمات مفيدة له بشكل مباشر، فإن هناك احتمالا أقل لاستبدال المراجع عما إذا كانت الخدمات قد قدمت لفائدة الأطراف الأخرى فحسب. والمشكلة تكمن في أن المراجعات عادة تهدف أساسا فائدة الأطراف الأخرى، كما أن معظم المراجعات تكون روتينية تماما في طبيعتها. ولذلك فإن نموذج جولدمان وبارليف يتنبأ بأن ميزان النفوذ سيكون في صالح العميل، وبالتالي فإن هذا يولد مشكلة للاستقلال. لذلك قدم النموذج الثاني كتعديل للنموذج السابق.

النموذج الثاني:

هذا النموذج قام بتقديمه نيكولس وبرايس Nicols & Price

كتعديل لنموذج جولدمان – بارليف باستبدال التبعية بعلاقات النفوذ. فكلما زاد اعتماد أحد الأطراف على المكافأة أو العقاب التي يمكن لطرف آخر أن يتدخل فيها، كلما زاد نفوذ هذا الطرف لكسب الإذعان لرغباته. وحيث أن السلطة أو النفوذ في أي علاقة ثنائية هي دالة التبعية لكل طرف للآخر، فإن علاقة النفوذ غير المتكافئة بين المراجع والعميل يمكن أن تحلل عن طريق فحص نمط التبعية بين كلا الطرفين. ولا يستطيع أحد أن ينكر أن مفاهيم التبعية المتبادلة والنفوذ النسبي ذات علاقة ببعضهم البعض، ومع ذلك تبدو علاقات العميل – المراجع أكثر اتساقا مع مفهوم التبعية المتبادلة عن النفوذ النسبي، وكذلك اختلف نيكولس وبرايس مع وجهة نظر جولدمان وبارليف في أن روتينية الخدمات تقلل من نفوذ المراجع فعلي العكس، أعتقدا أن الروتينية تقلل تبعية (اعتماد) المراجع للعميل. وحجتهما في ذلك أن كفاية والاعتماد على مراجع معين للقيام بعملية التصديق على صحة القوائم وغيرها لا تبرر اعتباره ظاهريا أكثر نجاحا من أى عضو آخر في المهنة، حيث أنه كلما زادت درجة الروتينية في المراجعة، كلما زادت صعوبة وجود مراجع يرغب في الانحراف عن المعايير الموضوعة.

ويبدد التضارب الظاهر عن طريق رسم علامة مميزة بين عملية التصديق والخدمات الاستشارية، وقد انعكس هذا في الشكل رقم (٢) التالي والذي يوضح تكاملا مقترحا لنموذج جولدمان وبارليف مع حجج نيكولس وبرايس.



الشكل رقم (٢) التكامل بين نموذج جولدمان ــ بارليف ونيكولس ــ برايس.

وفي هذا النموذج صورت المتغيرات على أن كلا منها ذو علاقة سببية بالآخر، وعلى سبيل المثال، في الشكل (٢) السابق، المتغير "أهمية مراقب الحسابات للعميل" وضح على أنه ذو علاقة سببية باعتماد العميل على مراقب حساباته وتوجيه السهم يشير إلى التلازم الزمني للمتغيرات، وفي هذه الحالة، فإن تغيرا في المتغير المستقل، "أهمية المراقب للعميل" يفترض أنه سيسبب تغيرا في المتغير التابع "اعتماد العميل على مراقب حساباته".

وعلاقة السببية ذاتها، والتي يرمز إليها بالرمز (ع)، يشار إليها فيما بعد على أنها "معامل أو مؤثر Operator" فهي الوسيلة التي عن طريقها "يؤثر" المتغير المستقل على المتغير التابع. والمعامل (ع) افترض هنا أنه موجب (+) في طبيعته بمعنى أن، زيادة في المتغير المستقل تسبب زيادة في المتغير التابع.

وعلاقات السببية تشكل سلاسل (أو مسارات) أيضـا. علـى سـبيل المثال في الشكل (٢) المرونة المحاسبية " تؤثر على" مقدرة المراجع علـى مقاومة الضغوط" عن طريق المعاملين "ف ، ب" وهذه السلسلة يشار إليـها على أنها مسار سببي" . ويلاحظ أنه في هذه الحالة فإن العلاقة الكلية تكـون سالبة (لأن أحدهما موجب وآخر سالب).

وإذا كانت هناك حلقة سالبة أخرى في المسار، فإن الأثر الكلي سيكون موجبا، وهكذا. وهذه القاعدة البسيطة للتناقض الكامل تعمم على المسـارات ذات أي طول.

ويلاحظ أن المرونة المحاسبة تؤثر أيضا على القدرة علـى مقاومـة الضغوط من خلال مسار سببي ثاني ذو معامل واحد فقط هو (ج). وأي عدد من المسارات يمكن أن يربط متغيرين، وحيث أن (ج) سالب، فإن العلاقـة الكلية بين كلا المتغيرين تكون أيضا سالبة ويلاحظ أن صافي التأثير الكلـي كان من الممكن أن يكون غير محدود لو أن المعامل (ج) كان موجبا. فآثـار كلا المسارين سيلغي أحدهما الآخر إلى درجة غير معلومة.

ويتضح من النموذج السابق أنه قد تم إدخال ثلاثة متغـيرات إضافيـة على نموذج جولدمان ــ بارليف وهي توفير الخدمات الاستشارية، وأهميـة المراجع للعميل، ودرجـة المرونـة في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وكذلك فإن علاقات التبعية قد تم استبدالها بعلاقات النفوذ السابقة (المكونة من قبل). وكما سبق فإن مقدرة المراجع على مقاومة ضغوط العميل هي دالـة للمستويات الخاصة للتبعية المتبادلة. وكلما زادت مقدرة المراجع على مقاومة الضغوط، كلما زاد احتمال المحافظة على استقلاله (المعامل س).

إن مراجعا يؤدى خدمات استشارية لمصلحـة عميلـه مباشـرة مـن المرجح أن يفهم على أنه أكثر أهمية للعميل عن طريق براعته (المعـلمل د).

ويرجع هذا، أساسا، إلى تحول المراجع من إبداء الرأي إلى المهمة الاستشارية. إن توفير مثل تلك الخدمات قد يزيد أيضا أهمية المراقب بالنسبة للعميل عن طريق تقديم الدراية والبصيرة النافذة على عمليات العميل والتي يمكن أن تحسن من كفاءة عملية المراجعة. وكلما زادت أهمية المراجع، فإن العميل يصبح أكثر اعتمادا عليه حيث تقل درجة تأكده من أنه يستطيع الحصول على نفس الخدمات من مراجع آخر (المعامل ع).

ونتناول فيما يلي العوامل المؤثرة على الاستقلال بالشرح قبل أن نوضح النموذج الثالث.

أثر مرونة المبادئ المحاسبية على استقلال المراجع:

في الوقت الذي تعزز فيه الخدمات اللافحصية (غير الروتينية) مركز المراجع فإنها قد يكون لها أثر عكسي على مهنة المراجعة، ويري "نيكولس وبرايس" أن مقدرة العميل في الحصول على آراء مختلفة من مراجعين مختلفين بسبب المرونة في المعايير المحاسبية يجعل مركز المراجع أسوأ (يسئ لمركز المراجع) لسببين:

فأولا: مثل تلك المرونة تزيد احتمال أن المراجع غير المزعن لرغبات العميل سيستبدل بآخر. أنها تزيد بشكل مباشر تبعية المراجع للعميل لأنه يكون من السهل للعميل أن يعين ويستخدم مراقبا جديدا والذي قد يكون أكثر مرونة فيما يتعلق برغبات العميل (المعامل ف).

وثانيا: إن المرونة في المبادئ المحاسبية تجعل من السهل على المراجع أن يبرر الانحرافات عن المبادئ المحاسبية العامة المتعارف عليها Generally Accepted Accounting Principles بتخفيض أرجحية أن الانحراف سيكون موضع شك أو استفهام. فعندما يكون هناك نطاق واسع من السياسات المحاسبية يكون من العسير أن تتبين (تكتشف) الانحرافات عن المعايير المهنية.

وهكذا، فإن درجة المرونة في القواعد المحاسبية لها تأثير مباشر على مقدرة المراقب على مقاومة الضغوط التي يستخدمها العملاء (المعامل ج).

ويوجد دليل تجريبي مناسب لتقييم أثر المرونة المحاسبية. فقـــد قـــام هارتلي وروس Hartly & Ross بعمل استقصاء فيه سؤال الأشـــخاص محـــل التجربة (المحاسبون القانونيون، المحللون الماليون القانونيون، والمديـــرون الماليون) لترتيب خمسة عوامل فيما يتعلق بآثارها التي يحتمل أن تتـــاوىء الاستقلال وكان من الخمسة عوامل "المعالجات المحاســبية المرنـــة لنفـــس الواقعة أو لواقعة مشابهة".

وقد رتبت على أنها الأولي لأنها الأعظم خطرا. وهذه النتيجة، مع ذلك تتعارض مع نتائج بحث آخر. فقـــد أثبـــت "شـــوكلي Shockley " بفحـــص للإدراكات الحسية أو العقلية لمديري بنك ائتمان، محللين ماليين، شركاء فـــي شـــركات محاسبين قانونين، إن المرونـــة في القواعـــد المحاسبية ليس لـــها أثر خطير على الإدراكات الحسية أو العقلية لأرجحية أن الاســـتقلال ســـيتم الحفاظ عليه.

أثر الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع:

يمكن أن تصنف معظم الخدمات الاستشـــارية علـــى أنـــها خدمـــات استشارية إدارية أو ضريبية فمن بين كل العوامل التي يمكن أن تؤثر علـــى استقلال المراجع، كانت الخدمات الاستشارية الإدارية مثار أكبر جدل.

وقد قدمت حجج مقبولة ظاهريا منها ما يؤيد ومنها ما يعارض تقديـــم الخدمات الاستشارية، وعلى سبيل المثال، إذا كانت الخدمـــات الاستشـــارية للإدارة يمكن أن تصنف على أنها خدمات غير روتينية، فإن حجج جولدمـــان وبارليف تؤيد فكرة أن الخدمات الاستشارية للإدارة تزيـــد وليســـت تضـــر

باستقلال المراجع. فالخدمات تزيد أهمية المراقب بالنسبة للعميل، مما ينتج عنه مستوى أعلي من اعتماد العميل على المراقب، وبالتالي مقدرة أعلى للمراقب على مقاومة ضغوط العميل، ونقصا ناتجا في أرجحية أن المراقب سيفقد استقلاله.

وقد قدم أسكولت وهانلي وروس Scholte and Hartly and Ross تقريراً بنتائج تجريبية نحو تأييد الحجج، ويلاحظ أن تلك النتائج يمكن أن تشير إلى صافي تأثير موجب على الاستقلال بعد الأخذ في الاعتبار العوامل السلبية المقابلة الممكنة. والمسار السببي الذي وصف يشمل المعاملات (ذ ـ ع ـ أ ـ س)، كما هو واضح في الشكل رقم (٢).

ويذكر البعض الآخر أنه قد اختلفت الآراء بالنسبة إلى الآثار المترتبة على العلاقة التي تنشأ عن الاستشارات بين الإدارة والمراقب، فهناك فريق يري أن قيام المراقب بأعمال استشارية يضعه في موقف التابع للإدارة بالنسبة للاستشارات يتلقى منها التعليمات ويقوم بتنفيذ وتحقيق رغباتها.

وقد يكون لذلك أثر، حتى ولو كان غير مباشر، على عمله كمراقب للحسابات وخاصة إذا كانت المكافأة التي يحصل عليها نظير الاستشارات تزيد على الأتعاب التي يحصل عليها عن مراقبة الحسابات، وحتى إذا كانت أقل فقد تلجأ الإدارة إلى استخدام هذه الوسيلة للتفاوض والضغط على المراقب.

ولهذا فإن هذا الفريق من المحاسبين يري ضرورة عدم قيام المراقب بأي أعمال استشارية وتفرغه لعملية المراقبة على الحسابات، وقد أيد هذا الرأي القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ إذ نص في المادة ٥٢ على أنه لا يجوز الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري في المشروع، ولو أنه في الحقيقة حظر العمل بصفة دائمة ولم يمنع العمل بصفة مؤقتة وهذا أمر طبيعي.

والفريق الآخر من المحاسبين يرى أنه لا توجد علاقة بين الأعمال الاستشارية ومراقبة الحسابات، فالأعمال الاستشارية يقوم بها المراقب بصفته محاسبا متخصصا وفنياً وليس على أنه مراقبا للحسابات، لهذا يجوز الجمع بين العمليتين دون أن يؤثر ذلك على استقلال المراقب.

ويري أن كلا من الرأيين قد يكون متطرفا إلى حد ما، إذ أن حرمان المراقب من القيام بأي عمل استشاري للمشروع قد يؤدي إلى قصر خدمات المراقب على عمليات المراجعة فقط، أو أنه يتخصص أما في أعمال المراجعة أو في الأعمال الأخرى الاستشارية، وقد يكون هذا صحيحا وملائما لظروف العصر الذي نعيش فيه وهو عصر التخصص حتى أن كثيرين من مكاتب المحاسبين الكبيرة قد لجأت إلى ذلك وأنشأت داخلها أقساما متخصصة في المراجعة، والضرائب، والتنظيم، والاستشارات المالية وغيرها من التخصصات حتى لا يكون هناك أي تداخل في العمليات.

إلا أنه في كثير من الأحيان قد تفيد خبرة المراقب التي يكتسبها عند قيامه بأداء واجباته كمراقب للحسابات واكتشاف الثغرات في الأنظمة القائمة المتعلقة بالسياسات والقرارات الإدارية في إفادة الإدارة لتصحيح الأخطاء وإعادة التنظيم، ولهذا تفضل المشروعات الالتجاء إلى المراقب للقيام بهذه الأعمال الاستشارية بدلا من أن تلجأ إلى شخص آخر للقيام بها مما يتطلب وقتا ومجهودا جديدا حتى يستطيع أن يفيد الإدارة.

ويستطرد محددا شروطا معينة للقيام بالأعمال الاستشارية قائلا:

وعلى أي حال فإن قيام المراقب بأعمال استشارية للإدارة، طالما كانت هذه الأعمال واضحة ومنفصلة عن عملية المراجعة، وبأتعاب منفصلة، وبتقارير منفصلة عن نتائجها فإنها تؤدي بصفة المراجع محاسبا متخصصا. ويفضل أن تتم الأعمال الاستشارية في أوقات أخرى من السنة وليس في

نفس الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة حتى لا تكون هناك علاقة واضحة بين العمليتين، وإذا توافرت هذه الشروط فليس هناك ما يمنع من القيام بالأعمال الاستشارية إلى جانب القيام بالمراجعة، وبشرط ألا تكون الأعمال لاستشارية بصفة دائمة حتى لا يفهم منها وجود علاقة تبعية أو أن المراقب أصبح موظفا تابعا للإدارة، وهذا ما أخذ به المشرع المصري في القانون رقم ٢٠ لسنة ١٩٥٤ على النحو السالف الذكر(١).

ويري البعض الآخر أن الخدمات الاستشارية الإدارية في الممارسة المحاسبية تتحدى التعريف لأن هذا المجال ديناميكي جدا، وأنه يمكن تبرير فخر المحاسبين بمقدرتهم على خدمة الأعمال التجارية على مثل هذا النطاق الواسع.

ويقول أن هناك فرق يري أن شركات المحاسبة والمراجعة قد تشغل في أعمال الاستشارات الإدارية لدرجة أن يفقدوا استقلالهم في عملية المراجعة، وفي أحوال كثيرة يثور هذا النقد كاستفسار أو كتساؤل بخصوص التوافق بين الخدمات الاستشارية الإدارية والاستقلال.

ويرى أن هناك إجماع على أنه عندما تكون شركة المحاسبة والمراجعة ــ مندمجة بشدة في المصالح والقرارات الإدارية، فإن هذا يضعف الاستقلال لأغراض المراجعة.

كما يري أنه لتحليل قضايا الاستقلال المتضمنة عندما تكون أعمال الخدمات الاستشارية للإدارة يتم تنفيذها عن طريق نفس الشركة التي تقوم بالمراجعة، فإن الأمر يتطلب فهم عملية اتخاذ القرار الإداري. وتشمل:

١ ــ أولا، لابد أن يدرك المدير وجود مشكلة أو مشكلة محتملة تحتاج حلا.

• د. محمود شوقي عطا الله ــ المراجعة ــ مرجع سابق ص١١٨ ــ ١٢٠.

٢ ــ لا بد أن يحدد المدير المشكلة ويبحث عن التصرفات البديلة.

٣ ــ لا بد أن يحدد المدير التكاليف والعوائد لكل من الحلول البديلة.

٤ ــ يجب أن يحدد المدير احتمالات شخصية للنجاح لكل بديل*،وهذا يمكن من تحديد التكاليف والعوائد المتوقعة.

٥ ــ يجب على المدير حينئذ أن يختار حلا واحدا بديلا (وهو البديل الأمثل).

٦ ــ وأخيرا، على المدير أن يأمر بتنفيذ، يشرف على، ويراقب فعالية البديل.

وجميع الأنشطة الاستشارية الإدارية تتضمن بعضا من الأعمال السابقة للمدير. والسؤال الهام المتعلق بالاستقلال هو:

كيف يستطيع المراجع أن يظل غير منسجم انسجاما كاملا مع الإدارة؟

والمراجع الذي يريد أن يحافظ على استقلاله لا يضطلع بالخطوتين ٥ ، ٦. فالاختيار والتنفيذ هما مسئولية الإدارة. ومن ناحية أخرى، فإن عددا كبيرا من المحاسبين والنقاد يقتصرون على الوصول إلى الخطوة٣ ، تحديد المشكلة، تحديد البدائل، وتحديد التكاليف والعوائد. وحالما يتم تقدير الاحتمالات، فإن بيانات التكلفة ــ العائد حينئذ تصوب عموما نحو البديل الأكثر ربحية[١].

---

* لا ينبغي استخدام احتمالات شخصية إلا عند الفشل في الحصول على احتمالات موضوعية.

[١] Robertson J.C.."Auditing". Business Pubications. Inc.. Revised Edition. U.S.A.. 1979. PP. 82. 83.

واستجابة للرأي العام وضغوط الكونجرس، فـإن المعـهد الأمريكـي للمحاسبين قد حظر أداء خدمات استشارية إدارية معينة، وهي التي[١]:

- تخلق فقداً لاستقلال شركة المراجعة لغرض توضيح الآراء عـن القوائـم المالية.
- تهيمن عليها الصفة التجارية وتتعارض مع منزلة الشركة المهنية كشـركة محاسبين قانونيين.
- تتكون من الأنواع التالية من الخدمات:
    - الاختبار السيكولوجي.
    - استفتاءات (أو تسجيل أصوات الناخبين) الرأى العام.
    - المساعدة على الاندماج أو الحيازة مقابل أجر معين.

ويري العض أنه ليست جميع الخدمات التـي يقدمـها المراجعـون تتطلب منهم العمل باستقلال والخدمات التي لا تتطلب استقلالا تشمل[٢]:

- دراسات جدوى الحاسب الإلكتروني.
- تصميم وبرمجة تسهيلات (تجهيزات) الحاسب الإلكتروني.
- تصميم النظم المحاسبية.
- الاستشارة في مشكلات الأعمال التجارية
- المعاونة في شئون إعداد الموازنات والرقابة بالموازنات.
- إعداد الإقرارات الضريبية.
- الاستشارة الضريبية والتخطيط الضريبي.
- إعداد السجلات والقوائم للمنشآت الصغيرة.

---

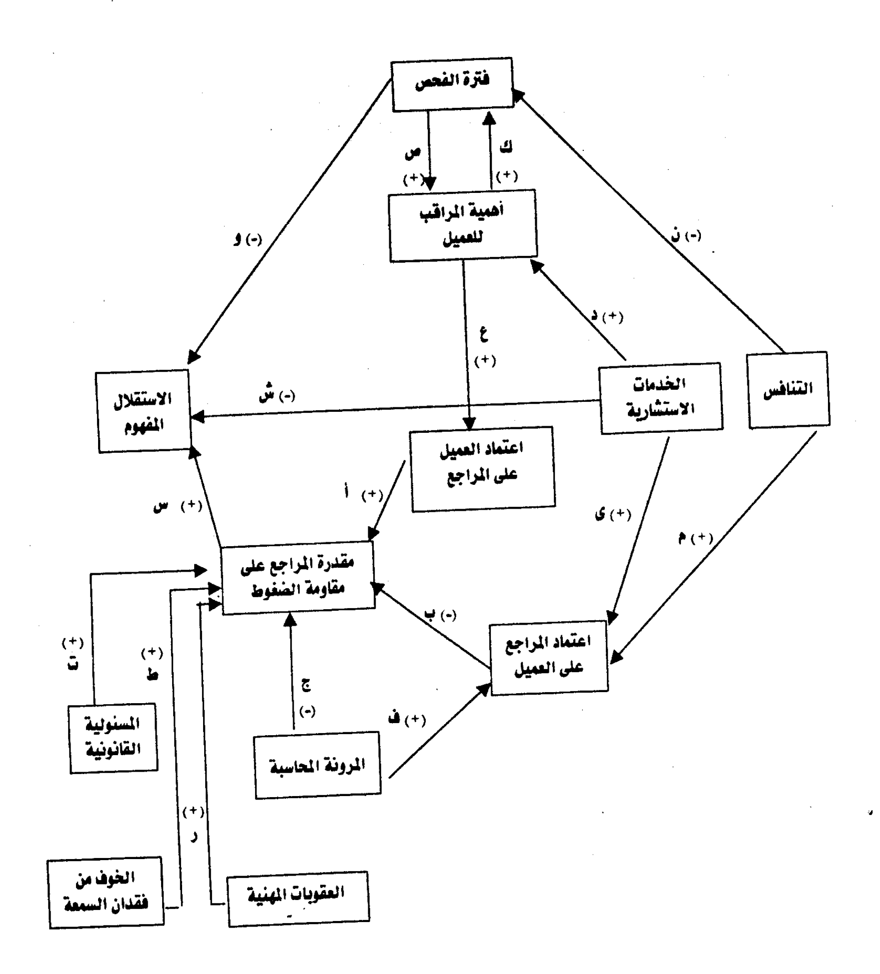
(١) Ibid., P.83.

(٢) Howard P.S., Op. Cit., P.26.

وعند تقديم مثل تلك الأنواع من الخدمات فإن المراجع ينتظر منـــه أن يضع مصالح العميل في المقام الأول. هذا وقد أوضح النموذج الثالث علاقات أخرى بين الخدمات الاستشارية والاستقلال سوف نتناول توضيحـــها بعـد عرض النموذج الثالث مباشرة.

النموذج الثالث:

تضمن النموذج الثالث كل العلاقات في الشكل رقم (٢) وهـــو يشــمل أيضا متغيرات إضافية عديدة ومعاملات ستناقش بعد ذلك وهـــذا النمـــوذج يوضحه الشكل رقم (٣) التالي:



الشكل رقم (٣) النموذج المفاهيمي للاستقلال المدرك عقليا

والحجج المعارضة للخدمات الاستشارية أكثر تعددا، والمعـــامل (ش) في الشكل رقم (٣) يجسد علاقة سلبية مباشرة بين تقديم الخدمات الاستشارية واستقلال المراجعين، والحجج النظرية المؤيدة لهذا المعامل هي تلـــك التـــي ذكرها في معظم الأحوال المعارضون لتقديم الخدمـــات الاستشـــارية. وقـــد أثيرت بسبب القلق من أن المراقب قد يصبح في الواقع مستخدما لدي العميل، مدافعا عن العميل، له مصلحة في حالة نجاح الأعمال، أو يوضع في موضع مراجعة قراراته.

ومعامل ثاني (ي) يفترض علاقة أبسط بيـــن الخدمـــات الاستشـــارية والاستقلال: فالمصلحة المالية الشخصية، والإيرادات الناشئة عن ارتباطـــات الخدمات الاستشارية يمكن أن تكون كبيرة. والاعتماد المالي للمراقب علـــى العميل يزداد حسب حجم الأتعاب عن الخدمات الاستشارية، وهذا الاعتمـــاد المتزايد ينشأ عنه مقدرة متناقصة على مقاومة ضغوط العميل (أي أن العلاقة عكسية)، وفي النهاية زيادة في أرجحية أن استقلال المراجع قد يصبح ضعيفا (المساري ب س).

وباختصار، فإن المراجع قد يصبح مذعنا أكثر لرغبات العميل لكـــي يحافظ على إيراده من الخدمات الاستشارية.

وهناك أربعة استقصاءات أجراها أسكولت Schulte، بريلـوف Briloff، تيتارد Titard، وروس وهارتلي Ross & Hartly.

تقدم شهادة لتأييد وجود علاقة ســـالبة بيـــن الخدمـــات الاستشـــارية والاستقلال.

وهكذا، فإن النموذج يفترض ثلاثة مسارات من المتغير "الخدمات الاستشارية" إلى الاستقلال، اثنان منهم ذوا أثر سلبي وواحد ذو أثر إيجابي، كما هو موضح في الشكل رقم (٣).

أثر التنافس (المنافسة) على استقلال المراجع:

إن التنافس على عملاء المراجعة يزيد اعتماد المراجع على العميل (المعامل م). وكلما ازداد التنافس فإنه يصبح من المرجح أن المراقب سيبدل بمراقب أكثر إذعانا لرغبات العميل، وبمعلومية هذا، فإن نفوذ المراقب على العمَيل ينقص. أخيرا، فإن زيادة في التنافس ستتسبب في مخاطرة زائدة لفقدان الاستقلال ومن الممكن، أن تكون المخاطرة الزائدة أكبر كثيرا لشركات المراجعة الصغيرة بسبب إيرادها القليل، ويكون أثر فقدان عميل أكثر قسوة.

ومن ناحية أخرى، فإن تأثيرا إيجابيا للتنافس على الاستقلال قد يوجد. وحيث أن التنافس يتزايد، فإن فترة الفحص ستتناقص بسبب عزل المراجعين المتكرر بدرجة كبيرة (المعامل ن). ولأن فترة الفحص المتناقصة من المتوقع أن تحسن الإدراكات الحسية أو العقلية للاستقلال، فإن صافي التأثير على الاستقلال يصبح موجبا (المسار و).

وتشير نتائج بحث أجراه شوكلي إلى أن التنافس يمكن أن يكون أحد أهم العوامل الضارة المؤثرة على الإدراكات الحسية أو العقلية للاستقلال.

أثر مدة المراجعة أو الفحص على استقلال المراجع:

إن مدة الفحص لشركة مراجعة، طول الوقت الذي يكفي لمتطلبات المراجعة لعميل ما، قد يترتب عليه أيضا إضعاف الاستقلال، حيث أن صداقة لمدة طويلة بين شركة ما وشركة مراجعة قد تؤدى إلى الاندماج في النهاية لشركة المراجعة مع مصالح الإدارة بحيث يصبح التصرف المستقل لشركة المراجعة صعبا.

وقلق اللجنة الفرعية للتقارير، المحاسبة، والإدارة (بالمعهد الأمريكي للمحاسبين) فيما يتعلق بهذا المتغير جعلها توصي بالأخذ في الاعتبار التعاقب الإجباري للمراجعين كحل جزئي للمشكلة. والمؤيدون للتعاقب يعتقدون أن هذا سينتج عنه فحصا أتوماتيكيا لعمل المراجع السابق، بالإضافة إلى ذلك، سيشجع على الابتكار (التجديد) ويعوق الرضا الذاتي الناتج عن الصداقات طويلة الأجل التي قد تضعف من جودة الأداء في المراجعة.

ويترتب على د الرضا الذاتي الذي يشكل بصفة خاصة خطراً على الاستقلال بعد الصداقة الطويلة مع العميل ـ أنه قد تصبح شركة المراجعة غير مبتكرة في وسائل مراجعتها، وقد تستخدم إجراءات مراجعة أقل مشقة بسبب الثقة المكتسبة في العميل. ويمكن أن تصبح متصادقة مع الإدارة لدرجة أنها دون وعي (أو حتى معتمدة) تفقد الموضوعية الضرورية للاستقلال. وتلك المخاطر تم تمثيلها في الشكل رقم (٣) بالمعامل (و) والذي يشير إلى أنه طالما أن الوقت الكافي لأداء عملية المراجعة يزداد بالنسبة للمراجع، فإنه تكون هناك مخاطرة أ[illegible] ستقلاله.

والمعارضون للتعاقب الإجبار[illegible] دون أن العملاء سوف لا يستفيدون بسبب التكاليف التي سيتحملونها. وهذه الحجة يفهم منها بداهة تأثر إيجابيا ممكنا بين الوقت الكافي لأداء المراجعة بالنسبة لمراجع ما والاستقلال. فالمدة الطويلة تكسب المراجع اعتيادا أعمق ونفاذ بصيرة على عمليات العميل بما يسمح بكفاءة أعلي وخدمات مراجعة أقل تكلفة عن تلك التي يمكن أن تؤدى عن طريق مراجع جديد. ولهذا السبب وبسبب عملية التعليم المتبادله التي تحدث بين المراجع والعميل، فإن العميل يرجح أن يعتبر المراجع ذو المدة الطويلة معه أكثر صلاحية (المعامل أ). وهذه الصلاحية تزيد اعتماد العميل على المراجع، وهكذا تزيد مقدرة المراجع على مقاومة ضغوط العميل وفي النهاية تخفض مخاطرة أن المراجع سيفقد استقلاله (المسار ص ع أ س).

وهذا التأثير قد يؤدي إلى قوة ذاتية. فكلما طالت المدة التي يستنفدها المراجع في عملية المراجعة لعميل ما، كلما كان أكثر نفعا بالنسبة لعميل وافتراض معقول أنه كلما كان المراجع أكثر نفعا بالنسبة للعميل، كلما زاد احتمال أن يستمر العميل في الاحتفاظ بالمراجع (المعامل ك). وإضافة هذا المعامل يكمل مسارا سببياً آخر من الخدمات الاستشارية إلى الاستقلال ذهنيا (عقليا) (المسار د ك و). والفهم الضمني أن العلاقة سلبية بين الخدمات الاستشارية والاستقلال لم يذكر بوضوح في كل ما كتب في هذا الموضوع.

أثر الأمانة المهنية على استقلال المراجع:

على الرغم من المؤثرات العديدة التي يمكن أن تضر الاستقلال، فإن كثيرا من الباحثين قد جسد ثقته في مقدرة المراقب على أن يسمو عليها، بمعني أن لديهم ثقة في الأمانة المهنية للمراقب. والأمانة المهنية لم يتم تعريفها. فكاري ودوهيرتي Carry and Doherty عرفا الاصطلاح على أساس أنه "الاستقامة الشخصية، الأمانة/ الصدق". ومثل تلك المفاهيم يصعب إجراء البحث العلمي بالنسبة لها. ومن المرجح أن الأمانة المهنية تعتبر تركيبا معقدا لا يقبل بسهولة القياس أو حتى التفسير. فكثير من العوامل، داخلية وكذلك خارجية للمراقب، يمكن أن تلعب دورا. وأمثلة العوامل الداخلية التي قد تزيد الأمانة المهنية، الاحترام الذاتي للمراقب والاعتزاز بمهنته وهذا النموذج يركز على العوامل الخارجية للمراقب. وسنناقش فيما يلي تلك العوامل الثلاثة التي تكرر ذكرها في الأدب المحاسبي ــ ويفترض أن كل العوامل الثلاثة تؤثر على الأمانة المهنية عن طريق تعديل السلوك غير الملائم من جانب المراقب.

وقد بحثت كعوامل مرتبطة ببيئة المراجعة ولا تعتبر ممثلة لكل العوامل أو العناصر وثيقة الصلة بهيكل الأمانة المهنية، وهي:

(أ) **العقوبات المهنية**: إن الغرض من دستور آداب المهنة هـــو تعضيـد وتعزيز الأمانة المهنية. ومع ذلك، فإن الجمهور يحتاج بعض الضمـــان أن المراقب سوف يلتزم بالدستور وهذا الضمـــان يوجـد مــن خـــلال العقوبات المهنية. إن درجة الثقة لدي الأطراف الأخرى تجاه المهنـة ــ هكذا ــ قد تعتمد على درجة قوة دســتور آداب المهنــة مــن خـــلال الجزاءات التي تضعها نقابات المحاسبين والمراجعين.

ويعتقد بعض الكتاب أن أفضل طريقة لزيـادة الاســتقلال هــي زيادة تكاليف السلوك غير الملائم من خلال جزاءات قاسية وصارمة.

والشكل رقم (٣) يصور هذه العلاقة بالمعامل (ر) . والجــزاءات المهنية مثل تعطيل أو إلغاء حق ممارسة مهنة المراجعة تزيـد التكلفـة التي يتحملها المراقب للتصرف غير الملائم. وكلما ازدادت تلك التكلفـة، فإن مقدرة المراجع على مقاومة الضغط من جانب العميل ستزداد كذلك.

(ب) **الخوف من فقدان السمعة والعملاء**: وقوة مكافئة ثانية، تعمل للحفـــاظ على الاستقلال هي إمكانية فقدان السمعة والعملاء. فالمراجعون الذيــن يكون تصرفهم موضع مساءلة من الأطراف الأخرى يزيــد الضعــف الخطير لهيبتهم وسمعتهم المهنية.ومعظم شــركات المراجعــة ترغــب طبيعيا في تجنب مثل تلك الاحتمالات. أن الشهرة الإيجابيـــة والفكــرة المهنية لا غني عنهما للمراقب. وفي النهاية، هما مقيدان أيضا للعميــل، لأن الثقة في القوائم التي تراجع تتوقف على ثقة الأطراف الأخرى فـــي المراقب. والعملاء المحتملون الذين يدركون هذا قــد يتجنبــون جــذب المراقب الذي يجد نفسه في هذه الصفة الحرجة (فقدان الثقة فيه). وهكذا فإن فقدان الشهرة ينتج عنه أيضا خسائر مالية ترجع إلى فقدان العملاء.

والشكل رقم (٣) يصور تلك العلاقة بالمعامل (ط). إن إمكانية فقدان العملاء والأتعاب الناتجة عن ضعف شهرة شركة مراجعة تقوي مقدرتها على مقاومة الضغوط التي يمارسها عميلها.

(ج) **المسئولية القانونية:** إن شركات المراجعة تكون عليها مسئولية قانونية تجاه الأطراف الأخرى عن الغش، الخداع أو التلاعب المتعلق بمراجعة القوائم المالية المعول عليها (المعتمدة) عن الضرر لطرف آخر، وهذا التهديد يلائم كل ارتباطات المراجعة، والمراقب يحيا معها كحقيقة للحياة المهنية.

إن احتمال وجود المسئولية القانونية تجاه الأطراف الأخرى يشجع المراقب على مقاومة الضغط لإخضاع رأيه لرأي العميل، وهكذا يزداد استقلاله في النهاية.

وفي الشكل رقم (٣) صورت هذه العلاقة بالمعامل (ت).

وقد اشتهرت السبعينات بتكوين لجان المراجعة بشكل واسع الانتشار والمسئولية الأساسية للجنة المراجعة هي القيام بالمراجعة المالية.

وتتكون لجان المراجعة من ثلاثة أو أكثر "خارج" أعضاء مجلس الإدارة. ولا يعتبرون موظفين في الشركة، فهم يعتبرون عادة أكثر استقلالا من المديرين الذين، كموظفين، يخدمون أيضا باعتبارهم جزء من إدارة الشركة.

وغرض لجنة المراجعة هو الإشراف على الرقابات المحاسبية، والقوائم المالية، والشئون المالية للشركة، واللجنة تمثل المجلس ككل وتوفر الاحتكاك الشخصي (الاتصال المباشر) ووسائل الاتصال عموما بين المجلس، المراجعين الخارجين، المراجعين الداخلين، المديرين الماليين ومديري الأعمال.

وتجتمع لجنة المراجعة مرتين على الأقل سنويا. والاجتماع الأول يكون لمراجعة خطة المراجعة الخارجية السنوية، والثاني، لمراجعة القوائم المالية التي تمت مراجعتها قبل إعلانها للجمهور، ويمكن أن تعقد اجتماعات إضافية:

- لبحث والتصديق علي الإبقاء علي المراجعين الخارجين.
- لمراجعة النظام المحاسبي للشركة وعلى وجه الخصوص نظم الرقابة الداخلية.
- لمراجعة أي أمور خاصة تنشأ عن المراجعات الداخلية.

وكحد أدنى، فإن الاجتماعات يجب أن يحضرها المدير المالي الأول، ممثل من شركة المراجعة الخارجية. وعلى الأقل مرة كل سنة، فإن اللجنة يجب أن تتبادل الآراء مع المراجعين الخارجيين عن تقيمهم للإدارة كوحدة (دون حضور الأخيرة). وبالمثل، فإن اللجنة يجب أن تتبادل الآراء مع الإدارة عن تقييمهم للمراجعين الخارجيين[١].

وتكوين لجنة مراجعة يمكن اعتباره معاملا موجبا يضاف إلى العاملات الموجبة في النموذج رقم (٣) السابق والتي تساعد المراجع على مقاومة ضغوط العميل مثل العقوبات المهنية ... الخ. ويرجع السبب في ذلك إلي أن المراقب لن يكون مسئولا مسئولية مباشرة أمام الإدارة. وهذا يزيد من إمكانية استقلاله ومن مقدرته علي مقاومة أي ضغوط من جانب الإدارة.

---

[١] لمزيد من التفصيل يرجى الرجوع إلي:

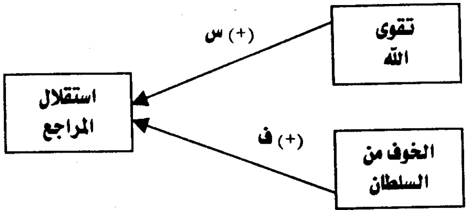
Charles T. Horngren
Prentice-Hall International Inc.. 1982. PP.9 912.

ثانيا: النموذج السببي الإسلامي المقترح لاستقلال مراجع الحسابات*:

لعل من الواضح أن النماذج الثلاثة السابقة قد ركزت على العوامل الهامة التي تؤثر على الاستقلال من وجهة نظر واضعيها، حيث أنها أهملت أهم عامل من وجهة نظر الكاتب ألا وهو: "تقوى الله".

ولعل السبب في إهمال هذا العامل الذي يعتبر ملازما للاستقلال في رأي الكاتب يرجع إلى أن واضعي تلك النماذج لا يدينون دين الإسلام الحنيف فهم يركزون على عوامل هي من وجهة نظرهم وبما يتفق مع عقيدتهم أهم العوامل.

بيد أن تلك النماذج لا تلائم – في رأي الكاتب – مجتمعا إسلاميا تسوده شريعة الله ولذلك يقترح الكاتب نموذجا إسلاميا للاستقلال يصلح للتطبيق في المجتمعات الإسلامية على أن يكون النموذج الرابع. كما في الشكل رقم (٤).



الشكل رقم (٤) النموذج الإسلامي المقترح لاستقلال المراجع

---

* تجدر الإشارة إلى أن عدد شركات المحاسبة الدولية الكبرى قد تقلص فأصبح أربعة عقب انهيار شركة "Enron" وما تبعه من انهيار شركة "Arthur Anderson" – كبرى شركات المراجعة في العالم – حيث اتهمت بالتواطؤ مع الإدارة العليا لشركة "Enron" وإعدام بعض سجلاتها المحاسبية الهامة لإعاقة عمل لجنة التحقيق التي شكلتها هيئة سوق المال الأمريكية.

العامل الأول: تقوى الله:

وهو العامل الأساسي الذي يحث المراقب على الموضوعية المطلقـــة. وقد جاءت تقوي الله سبحانه وتعالى ضمن حديث طويل أوصى فيه رســولنا صلي الله عليه وسلم أبا ذر الغفارى رضي الله عنه عدة وصايا منـــها أنـــه رضي الله عنه سأل رسول الله صلي الله عليه وسلم قائلا:

أوصني، قال صلي الله عليه وسلم[١]:

"أوصيك بتقوى الله فإنها رأس الأمر كله""[٢]

وحسب العاقل أن يفهم هذا المعني الكبير الذي ركز الرسول صلـى الله عليه وسلم عليه... وهو أن التقوى بالنسبة للعباد كالرأس بالنسبة للجســـد... فكما أنه لا حياة للإنسان بدون رأس.. كذلك لا معنى للعبادة بدون تقوى ...، وما خلق الجن والأنس في هذه الدنيا إلا للعبادة، مصداقا لقوله تعالي:

"وما خلقت الجن والإنس إلا ليعبدون، ما أريد منهم من رزق وما أريد أن يطعمون إن الله هو الرزاق ذو القوة المتين"[٣]

كما روى إسماعيــل بن رافع المدني عن ثعلبة بن صالح عن سـليمان بن موسى عن معاذ قال: أخذ بيدى رسول الله صلي الله عليه وسلم فمشـــى قليلا ثم قال: يا معاذ[٤] "أوصيك بتقوى الله وصدق الحديث، ووفـــاء العـــهد،

---

[١] من وصايا الرسول صلي الله عليه وسلم ـ شرح وتعليق الشيخ طه عبد لله العفيفـــي، دار التراث العربي، جماد الآخرة ١٤٠١هــ، إبريل ١٩٨١، ص٢٠.

[٢] وردت هذه الوصية ضمن الحديث طويل رواه ابن حبان في صحيحه، والحاكم وقـــال صحيح الإسناد.

[٣] الذاريات، ٥٦ ـ ٥٨.

[٤] المرجع السابق ص١٤٦.

وأداء الأمانة، وترك الخيانة، ورحمة اليتم، وحفظ الجوار، وكظم الغيظ، ولين الكلام، وبذل السلام، ولزوم الإمام، والتفقه في القـــرآن، وحـــب الآخـــرة، والجزع من الحساب، وقصر الأمل، وحسن العمل.

وأنهاك أن تشتم مسلما، أو تصدق كاذبا، أو تكذب صادقا، أو تعصـــى إماما عادلا، أو تفسد في الأرض.

يا معاذ... أذكر الله عند كل شجر وحجر، وأحدث لكل ذنـــب توبـــة، السر بالسر، والعلانية بالعلانية"[٢].

وأحاديث أخرى عديدة اكتفينا منها بهذين الحديثين.

وهى كما وصفها الإمام على بن أبى طالب رضي الله عنه:

"الخوف من الجليل، والعمل بـــالتنزيل، والاســـتعداد ليـــوم الرحيـــل، والرضا بالقليل".

وهي ... المحافظة على آداب الشريعة.

وهي ... مجانبة كل شئ يبعد عن الله.

وهى ألا يرى الله عبده حيث نهاه، ولا يفقده حيث أمره.

وخلاصة معناها كما أشار الرسول صلي الله عليه وسلم[٣]:

"أن تعبد الله كأنك تراه، فإن لم تكن تراه فإنه يراك".

---

[٢] روى هذا الحديث البيهقى في كتاب "الزهد".

[٣] من حديث رواه الإمام مسلم في صحيحه.

ولهذا .. إذا قرأنا كتاب الله تعالي سنجد أنه سبحانه وتعالى قد وعد المتقين بكل فلاح ونجاح:

وعدهم بالنجاة من الشدائد، والرزق الحلال، فقال[١]:

"ومن يتق الله يجعل له مخرجا، ويرزقه من حيث لا يحتسب"

ووعدهم بإصلاح العمل وغفران الذنوب، فقال[٢]:

"اتقوا الله وقولوا قولا سديدا، يصلح لكم أعمالكم ويغفر لكم ذنوبكم"

ووعدهم بنور يمشون به، فقال[٣]:

"اتقوا الله وآمنوا برسوله يؤتكم كفلين من رحمته ويجعل لكم نورا تمشون به"

ووعدهم بمحبته، فقال[٤]:

"....فإن الله يحب المتقين"

ووعدهم بالإكرام، فقال[٥]:

"إن أكرمكم عند الله اتقاكم"

ووعدهم بالبشرى في الدنيا والآخرة، فقال[٦]:

"الذين آمنوا وكانوا يتقون لهم البشرى في الحياة الدنيا وفي الآخرة"

---

[١] الطلاق: ٢ ، ٣ .

[٢] الأحزاب: ٧٠ ، ٧١.

[٣] الحديد: ٢٨.

[٤] آل عمران: ٧٦

[٥] الحجرات: ١٣.

[٦] يونس: ٦٣ ، ٦٤.

ووعدهم بالنجاة من النار، فقال[١]:

"ثم ننجى الذين اتقوا"

ووعدهم بالخلود في الجنة، فقال[٢]:

"وسارعوا إلى مغفرة من ربكم وجنة عرضها السموات والأرض أعدت للمتقين".

وهم[٣]:

"الذين ينفقون في السراء والضراء والكاظمين الغيظ والعافين عن الناس، والله يحب المحسنين، والذين إذا فعلوا فاحشة أو ظلموا أنفسهم ذكروا الله فاستغفروا لذنوبهم ومن يغفر الذنوب إلا الله ولم يصروا على ما فعلوا وهم يعلمون، أولئك جزاؤهم مغفرة من ربهم وجنات تجرى من تحتها الأنهار خالدين فيها ونعم أجر العاملين.

وهى خير زاد كما قال تعالي[٤]:

"وتزودا فإن خير الزاد التقوى، واتقون يا أولى الألباب".

وأهل التقوى هم أولياء الله الذين"لا خوف عليهم ولا هم يحزنون، الذين أمنوا وكانوا يتقون"[٥].

---

[١] مريم: ٧٢.
[٢] آل عمران: ١٣٣.
[٣] آل عمران: ١٣٤ ــ ١٣٦.
[٤] البقرة: ١٩٧.
[٥] يونس: ٦٢ ، ٦٣.

وهم أولياء الله وأحباؤه الذين تولاهم برعايته وتوفيقه، كما ورد في حديث قدسي أجاب الله تعالى فيه على استفسار لسيدنا داود عليه والسلام عندما ناجاه قائلا:

أى العباد أحب إليك؟ فقال سبحانه:

"يا داود ... أحب عبادى إلى تقي القلب نقي الكفين، لا يأتى لأحد بسوء ولا يمشى بين الناس بالنميمة، تزول الجبال ولا يزول، أحبنى وأحب من يحبنى وحببنى إلى عبادى، قال داود: يارب... وكيف يحببك إلى عبادك؟ قال تعالي يذكرهم بنعمى وآلائى، يا داود... ما من عبد يعين مظلوما أو يمشى معه في مظلمته إلا ثبت قدمه على الصراط يوم تزول الأقدام"[١].

والتقوى هي جماع أعمال البر الذى هو من أهم نتائج الصدق، قال تعالي[٢]:

"ليس البر أن تولوا وجوهكم قبل المشرق والمغرب ولكن البر من آمن بالله واليوم الآخر والملائكة والكتاب والنبيين وآتى المال على حبه ذوى القربي واليتامى والمساكين وابن السبيل والسائلين وفي الرقاب وأقام الصلاة وآتى الزكاة والموفون بعهدهم إذا عاهدوا، والصابرين في البأساء والضراء وحين البأس، أولئك الذين صدقوا وأولئك هم المتقين".

والمتقون: "في جنات ونهر، في مقعد صدق عند مليك مقتدر"[٣]

وتطلق التقوى في القرآن الكريم على ثلاثة معاني[٤]

---

[١] المرجع السابق، ص ١٤٦.

[٢] البقرة: ١٧٧.

[٣] القمر: ٥٤ ، ٥٥.

[٤] المرجع السابق، ص ١٤٧.

أولها: بمعنى الخشية والهيبة، قال تعالى" وأياى فاتقون"[١]

وقال: "اتقوا يوما ترجعون فيه إلى الله" [٢]

وقال" يا أيها الناس اتقوا ربكم إن زلزلة الساعة شيء عظيم"[٣]

والثاني: بمعنى الطاعة والعبادة، قال تعالى: " يا أيها الذين آمنوا اتقوا الله حق تقاته ولا تموتن إلا وأنتم مسلمون"[٤]، ويقول ابن عباس رضى الله عنهما في تفسير هذه الآية "أطيعوا الله حق طاعته" ، وكما يقول مجاهد: "أن يطاع فلا يعصى، وأن يذكر فلا ينسى، وأن يشكر فلا يكفر"

والثالث: بمعنى تنزيه القلب عن الذنوب، وهذه حقيقة التقوى، ويقول تعالى:

"ومن يطع الله ورسوله ويخش الله ويتقه فأولئك هم الفائزون"[٥]

وقد أسلم عظيم من عظماء الروم بسبب هذه الآية، وعندما التقي بسيدنا عمر بن الخطاب رضى الله عنه، قال له: لقد وجدت في كتابكم آية جمعت كل ما في الكتب السماوية، فقال عمر: ما هي؟ فتلا الآية السابقة، ثم قال إليك تفسيرها يا أمير المؤمنين ــ كما فهمتها ــ "ومن يطع الله في الفرائض، ورسوله في السنن، ويخش الله فيما مضى، ويتقه فيما هو آت فقد فاز فوزا عظيما، والفائز من زحزح عن النار

---

[١] البقرة: ٤١.

[٢] البقرة: ٢٨١.

[٣] الحج: ١ .

[٤] آل عمران: ١٠٢.

[٥] النور: ٥٢.

وأدخل الجنة" ، فقال عمر: صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم، لقد قال "أوتيت جوامع الكلم"[١]

وقال تعالى: "تلك الجنة التي نورث من عبادنا من كان تقيا"[٢].

ولو أن مراجع الحسابات أدرك تلك المعاني النبيلة لكان تقيا نقيا يراقب ربه في سره كما يراقبه في علانيته لأنه يعلم أنه إذا لم يكن يرى الله فإن الله يراه.

ولا شك أن هذا العامل هو العامل الأساسي في جعل المراقب محايدا بادراكه المعاني العظيمة السابقة، فليس هناك عامل مهما كانت قوته أقوى من — أو مثل — الوازع الديني والخوف من الله ومراقبته في السر والعلانية، حيث يبث هذا العامل الموضوعية في نفس المراقب ويجعله يسمو على أى ضغوط يمارسها العميل.

فإذا لم يزع المراقب بهذا العامل كان لا بد من ردعه بالعامل الثاني وهو تخويفه من العقاب عن طريق السلطان أو الحاكم أو القضاء.

العامل الثاني: الخوف من السلطان (المسئولية القانونية):

حيث قال رسول الله صلى الله عليه وسلم في حديثه الشريف "يزع بالسلطان من لا يزع بالقرآن". ولذلك كانت الحدود، حيث أمر الله سبحانه وتعالى باجتناب المحرمات مثل القتل والسرقة والزنا والقذف والحرابة... وعند ارتكاب أي من تلك المحرمات يطبق حد الله لان مرتكبها لم يزع بالقرآن، فكان من الضروري حتى يصلح حال الفرد والجماعة، أن يزع بالسلطان.

(١) المرجع السابق، ص١٤٧.

(١)مريم: ٨ ص ٦٣.

ويمكن أن يصور هذا العامل تحت عنوان عام هو:

"المسئولية القانونية للمراقب"

وقد أشارت المادة التاسعة من دستور المهنة على ما يلي[1]:

"يحكم مسئولية مراقب الحسابات في تنفيذ مهمته حرصه وعنايته وبذله المهارة المعقولة في حدود القواعد والمبادئ المتعارف عليها والموصى بها، وفي نطاق ظروف المنشأة بالإضافة إلى حسن اختياره وتوجيهه لمعاونيه ومندوبيه الذين يعتمد عليهم في تنفيذ تلك المهمة".

وفي ضوء العناية المعقولة التي تتحدد المسئولية القانونية للمراقب على أساسها تنقسم مسئولية المراقب إلى الأقسام الآتية:

١ ـ المسئولية المدنية.

٢ ـ المسئولية الجنائية.

٣ ـ المسئولية التأديبية.

ولا شك أن وجود مثل هذا العامل إلى جانب العامل الأساسي السابق يعضد استقلال المراقب ويجعله قادرا على مقاومة أي ضغوط من جانب العميل.

وفي النهاية يمكننا القول أن هذا النموذج المقترح يحفظ للمراقب وللمهنة الكرامة وحسن السمعة والعملاء في النهاية، وهكذا يفوز في الدنيا والآخرة، وأي شئ أعظم من هذا الفوز؟.

---

[1] للتفصيل يرجى الرجوع إلى:

د. محمود شوقى عطا الله، المراجعة، مرجع سابق، ص١٢١ ـ ١٥٤.

وقد تناول الميثاق العام لآداب وسلوكيات مهنه المحاسبه هذا الموضوع في الفرع الاول الخاص بالموضوعيه والاستقلال كالآتي :

الفرع الأول

الموضوعيه والاستقلال

١- يفرض مبدأ الموضوعيه التزاما على جميع المحاسبين المهنيين ان يتصفوا بالعدل والامانه والتحرر من تعارض المصالح .

٢- عندما يقوم محاسب يزاول المهنه في مكتبه الخاص بمهمه تتطلب اعداد تقرير يجب ان يكون مستقلا في الحقيقه وفي المظهر .

٣- المواقف التاليه تؤثر على الموضوعيه والاستقلال الفعلي او الظاهري للمحاسب وتعطي اسبابا للريبه والشك في حيدته وموضوعيته .

وجود مصلحه ماليه للمحاسب مع العميل او في انشطته

٤- تؤدي المصلحه الماليه للمحاسب مع العميل الى الاعتقاد بان الاستقلال والموضوعيه قد شابهما شائبه ، ويمكن ان تنشأ هذه المصلحه الماليه في احد الاحوال التاليه :

أ- وجود مصلحه ماليه مباشره او غيره مباشره للمحاسب مع العميل .

ب- ان يكون المحاسب امينا لاستثمار اموال العميل او مديرا لاملاك يكون للعميل مسـحه ماليه فيها .

جـ- اقراض المحاسب ل الاقتراض منه ي مدير اومساهم رئيسي في شركه عميـ

وتشمل المصلحه الماليه غير المباشره المصالح الماليه الهامه نسبيا لزوجه المحاسب او ابنائه او اقاربه حتى الدرجه الثانيه .

وعندما يحتفظ المحاسب باسهم مملوكه لشخص ثالث وتمثل هذه الاسهم جزءا من رأس مال شركه عميله فان مظهر الاستقلال يتعرض للخطر ، كما لو كان ا سب وصيا او امينا لاستثمار واوصى او وافق على الاستثمار في اسهم الشركه التي يقوم بمراجعه حساباتها فانه من الظاهر ان له مصلحه لان توصيته او قراره كان صائبا .

وفي حالات المساهمه التي تمثل حصه هامه من رأس مال شركه عميله او من اصول مكتب محاسبه لفرد واحد او من اصول شريك في مكتب محاسبه مشترك او لزوجاتهم او ابنائهم القصر يكون للمحاسب عندئذ مصلحه مع العميل غير مقبوله والتالي يجب عدم قبول مهمه مراجعه الحسابات او الاستمرار فيها ما لم يتم التصرف فى الحصه ويجب عدم اشتراك اى عضو فى هيئه مكتب المحاسبه فى مراجعه شركه يكون له فيها مصلحه ماليه هامه نسبيا.

وفى حاله تولى مسؤليه القيام بايه عمليه استثمار للاسهم فانه فى حاله مكتب المحاسب المملوك لفرد واحد او فى حاله الشريك فى مكتب مشترك لا يجوز للمالك الفرد او الشريك او لز ا او ابنائهما القصر ان يكونوا أوصياء او

أمناء استثمار لاسهم تمثل جزءا هاما نسبيا من رأس المال المصدر او مجمع الاصول ، ولا يجوز ان يقبل المحاسب مهمه مراجعه الحسابات .

وقد يتم الحصول على الاسهم بصورة لا دخل للمحاسب فيها كما لو ورث المحاسب او تزوج من مساهم ، عندما يكون الاستقلال مطلوبا وتمثل الاسهم قيمه هامه نسبيا فانه عليه اما التخلص من الاسهم خلال سنتين على الاكثر او عدم الاستمرار فى مهمه مراجعه حسابات الشركة.

ويحظر على المحاسب الفرد او الشريك فى مكتب بالاشتراك او زوجاتهم او ابنائهم القصر ان يقرض العميل او يقترض منه او يحصل علي قرض بضمانه العميل او ان يقترض العميل بضمانته.

ولاينطبق القيد الاخير على القروض من والى المؤسسات الماليه او غيرها من المؤسسات الماليه او غيرها من المؤسسات عندما تتم تحت ظروف وشروط ومتطلبات الائتمان العاديه مثل الاقتراض بضمانات عقاريه والحسابات الجاريه وحسابات الايداع مع البنوك والتعامل مع جمعيات البناء ... الخ .

التعيين في المنشآت :

١- عندما يكون المحاسب في نفس الفتره التي يقوم فيها بمراجعه حسابات الشركه او مكلفا بأعمال استشاريه في الفتره السابقه مباشره على القيام بهذه المهمه .

أ- عضوا في مجلس اداره الشركه او مديرا او موظفا بها .

ب- له شريك او لديه موظف في المكتب عضوا في مجلس ادارتها او مديرا او موظفا في هذه الشركه .

فان المحاسب في مثل هذه الاحوال تكون لديه مصلحه تحول دون موضوعيته عند اعداد تقرير برايه عن المهمه المطلوب منه اعدادها .

ويعتبر من قبيل الاجراءات الشائعه في مثل هذه المواقف منع المحاسبين من التعيين كمراقبي حسابات في الشركات المعنيه . ومن الواضح انه من المرغوب فيه ان لايقبل المحاسبون من هذه الشركات مهام اخرى يكون مطلوبا فيها ابداء الرأى . وفى مثل هذه المواقف يجب ان لاتقل الفتره السابقه على القيام بالمهمه من سنتين او وفقا لما تنص عليه التشريعات ايهما اطول .

آداء خدمات اخرى لعملاء المراجعه :

١- عندما يقوم المحاسب بأداء خدمات اخرى للعميل بجانب مهمه مراجعه حسابات العميل يجب توخي الحرص لعدم القيام بمهام الاداره او اتخاذ قرارات هي في الاساس من مسئوليات مجلس الاداره او من مسئوليه الاداره نفسها . ويعتبر المحاسبون في مركز يمكنهم من تقديم خدمات استشاريه ماليه واداريه لعملائهم نظرا لانهم على درايه باحوال العميل ونشاطاته ، كما ان الكثير من الشركات (خاصه الشركات الصغيره) ستضار اذا حرمت حق الحصول على خدمات اخرى من جانب المحاسبين وكثيرا مايقوم المحاسبون اثناء المراجعه بتقديم النصيحه لعملائهم وبصفه خاصه بالنسبه لمراجعه حسابات المنشآت الصغيره وتقديم النصيحه لها من الجوانب الضريبيه فان المهمتين تكونان متشابكتين بدرجه يصعب فصلهما ، بالاضافه الى ذلك فان احد المفاهيم الرئيسيه في المراجعه تنطوي على قيام المراجع بفحص الرقابه الداخليه ويتطلب ذلك بالضروره تقديم اقتراحات لتحسين النظام ، ولكل هذه

الاسباب يكون من الصعب تعريف حدود الخدمات التي يمكن لمراقبي الحسابات ان يقدموها وتعتبر الخدمات اتخاذ قرارات هي من سلطه اداره الشركه او تنطوي هذه الخدمات على تحمل المسئوليه عن قرارات الاداره من حيث المبدأ لايعتبر خدمات محاسبيه اخرى هو المعيار في تقرير موضوعيه المحاسب ، ومع ذلك يجب ان يكون المحاسب حريصا الا يتعدى الجانب الاستشاري في الخدمات الاداريه التي يقدمها للعميل ٢٥٪ من مجموع اتعاب هذه الخدمات .

وكثيرا مايطلب من المحاسب خدمه اعداد السجلات المحاسبيه خاصه في المنشآت الصغيره التي يكون نشاطها محدودا بصوره لاتمكنها من تعيين هيئه للقيام بالعمل المحاسبي الداخلي ومن غير المحتمل ان تطلب المنشآت الكبيره مثل هذه الخدمات فيما عدا الحالات الاستثنائيه ، وفي جميع الحالات التي يكون فيها الاستقلال مطلوبا ويكون المحاسب معنيا باعداد السجلات المحاسبيه لعميل يجب مراعاه المتطلبات التاليه :

أ- يجب ان لايكون للمحاسب علاقه او مجموعه من العلاقات مع العميل او أي تعارض في المصالح يشوب الامانه والموضوعيه ..

ب- يجب ان يقبل العميل تحمل المسئوليه كامله عن اعداد القوائم الماليه .

جـ- يجب ان لايقوم المحاسب بدور الموظف او بدور الاداره المسئوله عن تصريف العمليات .

د- في العاده يجب ان لايشترك موظفو مكتب المحاسبه الذين يعهد اليهم باعداد بعض السجلات المحاسبيه او امساك الدفاتر يستلزم اجراء اختبارات مراجعه كافيه لها .

العلاقات الاسريه والشخصيه :

٧- قد تؤدي العلاقات الشخصيه و/ او الاسريه الى التأثير في الموضوعيه وبالتالي هناك حاجه لتأكيد وضمان ان لايشوب الموضوعيه ايه شائبه نتيجه العلاقات الاسريه و/ او الشخصيه .

من المسلم به ان محاوله توصيف وتحديد العلاقات الشخصيه بصوره تفصيليه في متطلبات السلوك وتبيان المدى المسموح به من العلاقات الشخصيه بين المحاسب وبين العميل او المديرين الذين يشغلون مناصب رئيسيه لدى العميل (مثل رئيس مجلس الاداره والعضو المنتدب والمدير المالي ومن يشغلون مراكز مماثله) يعد امرا نسبيا وبصفه عامه يجب ان لايقبل المحاسب مهمه يكون هناك احتمال ان يتعرض فيها لضغوط معينه وقد تنشأ هذه الضغوط عندما تكون هناك مصلحه متبادله للمحاسب مع مدير او موظف لدى العميل او تكون له مصلحه هامه نسبيا في شركه مشتركه مع العميل .

وبالنسبه للعلاقات الاسريه التي تمثل ضغوطا على تحقيق الاستقلال للمحاسب والتي تشمل الحالات التي يكون المحاسب الفرد او الشريك في مكتب محاسبه مشترك او موظفا في مكتب المحاسبه منوطا به انجاز مهمه تتعلق بالعميل زوجا او ابنا او ولدا او والدا الزوج او عديل او شقيقا او احد الاقارب الآخرين حتى الدرجه الثانيه للعميل . ويقصد بالعميل هنا صاحب العمل او المساهمين الرئيسين او رئيس مجلس الاداره او العضو المنتدب

الاتعاب :

٨- عندما تمثل الاتعاب الدوريه التي يدفعها عميل واحد او مجموعه من العملاء المرتبطين جزءا كبيرا من مجموع ايرادات المحاسب الممارس العام للمهنه او الهيئه المحاسبيه فان الاعتماد على هذا العميل او مجموعه العملاء فان ذلك يثير شكوكا حول الموضوعيه .

ومن غير الممكن اعطاء ارشادات محدده تبين نسبه الايرادات التي تأتي من عميل واحد او مجموعه من العملاء المرتبطين الى مجموع ايرادات المكتب التي تعتبر غير مقبوله ومع ذلك اذا كانت تلك الاتعاب هي كل ايرادات المكتب يجب ان يدرس المحاسب بحرص ما اذا كان الاستقلال او الموضوعيه قد شابهما شائبه وقد ينشأ موقف مشابه اذا كانت الاتعاب التي تستحق قبل العميل مقابل خدمات مهنيه لم تحصل لمده طويله خاصه اذا كان جزء كبير منها لم يتم تحصيله قبل اصدار تقرير مراقب الحسابات العام التالي ويستثنى مما تقدم مكاتب المحاسبه الجديده او تلك التي تنوي التوقف عن العمل كما يستثنى ايضا فرع المكتب الذي يعتمد على عميل واحد في دخله او مجموعه من العملاء المرتبطين وقد يكون هذا الوضع اذا كان مكتب المحاسبه الفرعي يقوم بمراجعه القوائم الماليه لعميل معين يمثل الايراد من هذا العميل جزءا رئيسيا من دخل الفرع وفي مثل هذه الاحوال يجب ان يخضع العمل الذي يقوم به مكتب المحاسبه الفرعي للفصح من قبل شريك في مكتب المحاسبه الرئيسي .

الاتعاب المعلقه على شرط :

٩- يجب ان لاتكون الاتعاب المهنيه لمكتب المحاسبه معلقه على شرط او مرتبطه بتحقيق نتائج معينه .

ولاتعتبر الاتعاب التي تحددها المحكمه او السلطات العامه اتعابا معلقه على شرط .

وتعتبر الاتعاب المحدده على نسبه معينه من النتائج الماليه المحققه او على اساس آخر مشابه لذلك اتعابا مشروطه وغير مقبوله .

قبول السلع والخدمات :

١٠- ان قبول سلع او خدما دون مقابل من العميل يؤثر على الاستقلال كما ان قبول ضيافه زائده عن الحد يمثل موقفا مشبوها عندما يكون الاستقلال مطلوبا ، ويجب على المحاسب وزوجته وابنائه عدم قبول سلع او خدمات من العميل فيما عدا السلع والخدمات التي يحصلون عليها بنفس الشروط التي يحصل عليها الغير وبنفس المزايا التي تتاح للآخرين كما يجب الاعتذار عن قبول الضيافه والهدايا التي تخرج عن المألوف في الضيافه العاديه وفقا لما هو متبع بصفه عامه في العرف الاجتماعي .

ملكيه رأس المال :

١١- من الافضل ان يكون رأس مال مكتب المحاسبه بأكمله مملوكا لمحاسبين قانونيين يزاولون المهنه في المكتب نفسه ، ومع ذلك فانه بالنسبه لمكتب المحاسبه الذي ياخذ شكل شركه يجوز ان يكون جزء من راس المال مملوكا لغير محاسبين بشرط ان تكون النسبه الغالبه من راس المال مملوكه لمحاسبين يزاولون المهنه في نفس المكتب وان يكون لهم الاغلبيه في

التصويت ، ويمكن ان ينشأ نفس الموقف اذا تم تمويل المكتب بصوره اساسيه عن طريق الاقتراض من آخرين بصوره تمثل تهربا من القواعد الخاصه بملكيه راس المال .

المبحث الرابع : مسئوليه المراقب

يثار تساؤل منطقي هو :

ما الذي يحكم مسئوليه مراقب الحسابات في آداء واجباته المهنيه ؟

وقد اجابت على هذا التساؤل المادة التاسعه من دستور المهنه حيث نصت على مايلي :

بحكم مسئوليه مراقب الحساب في تنفيذ مهمته حرصه وعنايته وبذله المهاره المعقوله في حدود القواعد والمبادئ المتعارف عليها والموصي بها ، وفي نطاق ظروف المنشأه بالاضافه الى حسن اختياره وتوجيهه لمعاونيه ومندوبيه الذين يعتمد عليهم في تنفيذ تلك المهمه" .

فماذا يقصد بالعنايه المعقوله ؟

يقصد بالعنايه المعقوله عدم اهمال المراقب او تقصيره في اداء واجباته المهنيه ، وينبني الحكم على مدى قيام المراقب بالعنايه المعقوله على اساس راي المراقب العادي اذا واجهته نفس الظروف .

وكيف يتأتى للمراقب بذل العنايه المعقوله ؟

لاشك ان المراقب يمكنه بذل العنايه المعقوله اذا كان مؤهلا مهنيا ومتمتعا بكامل الاستقلال والحياد - كما سبق ان اشرنا في المبحثين السابقين .

واخيرا ، هل هناك امور معينه ينبغي على المراقب مراعاتها ليبذل العنايه المعقوله ؟

نعم هناك عده امور اهمها :

١- الا يعتمد على معرفته الشخصيه للموظفين او العميل نفسه او على انهم يتمتعون بسمعه طيبه في المجتمع وبالنزاهه ويقلل من جهده ونطاق اختباراته .

٢- الا يقتنع بالايضاحات والشكليات التي يقدمها موظفو المشروع حيث قد تكون لهم مصلحه شخصيه في تضليله لاخفاء اختلاس او غش واخطاء

٣- الاشراف الدقيق على الاعمال التي يقوم بها المساعدون والمندوبون عن طريق وضع برنامج محدد للمراجعه يستخدم ضمن اوراق المراجعه وتحدد فيه الخطوات واجبه الاتباع ، والبيانات الواجب الحصول عليها ، والاجراءات الواجب اتباعها لتحقيق اهداف المراجعه .

٤- اصدار اوامر صارمه للمساعدين والمندوبين بعدم الاستهانه بأي خطأ او اختلاس او تلاعب يكتشفوه مهما كان صغيرا ، وتتبعه بحذر اذ قد يخفى وراءه خطأ او اختلاسا او تلاعبا كبيرا . وفي النهايه تقع المسئوليه عليه وحده .

ويمكن تقسيم مسئوليه المراقب وذلك في ضوء العنايه المعقوله التي على اساسها تتحدد المسئوليه القانونيه له الى ثلاثه انواع هي :

١- المسئوليه المدنيه .

٢- المسئوليه الجنائيه .

٣- المسئوليه التأديبيه .

وسنتناول كلا من هذه الانواع في نقطه مستقله كالآتي :

اولا : المسئوليه المدنيه : Civil Responsibility

يعتبر المراقب مسئولا مسئوليه مدنيه اذا اهمل او قصر في اداء واجباته ولم يبذل المهاره المعقوله التي يؤديها شخص مهني عادي . وليس معنى ذلك انه مطالب بالقيام باعمال فوق العاده وانما ينتظر منه ان يكون شخصا مهنيا كفء حقوقه وواجباته ، يعتبر المراقب في هذه الحالـه - طبقا لنص الفقره ٤ من القانون السابق - مسئولا امام جميع المساهمين باعتباره وكيلا عنهم .

وكذلك الامر بالنسبه للوحدات الاقتصاديه التابعه للقطاع العام حيث نظم مراجعه حساباتها - كما سبق الذكر - القانون رقم ٤٤ لسنه ١٩٦٥ .

وحتى يعتبر المراجع مسئولا طبقا للعقد او القانون لابد من توافر الاركان الثلاثه الآتيه :

١- وجود التزام من جانب المراقب في العقد او في القانون .

٢- وجود خطأ او اهمال او تقصير من جانب المراقب نفسه وليس من جانب العميل .

٣- وجود اضرار بالعميل ووجود علاقه السببيه بين الخطأ من جانب المراقب وتلك الاضرار أي ان الاضرار وقعت كنتيجه مباشره لخطأ او اهمال او تقصير المراقب.

وتجدر الاشاره الى ان العميل اذا استطاع ان يثبت تلك العلاقه السببيه فانه يكون له الحق في المطالبه بالتعويض عما اصابه من ضرر ، طبقا لاحكام القانون المدني ، وفي حاله تعدد المراقبين تكون مسئوليتهم تضامنيه عن تعويض الضرر كما سبق ان اوضحنا .

وحيث أن القضاء المصرى لم تعرض امامه منازعات محلها تحديد المسئولية التعاقدية بين المراقب وعميله ، فسوف نتناول عرض ما ورد فى هذا الخصوص سواء من جانب المنظمات المهنية أو من خلال احكام قضائية فى الدول الأخرى ، وذلك بهدف توضيح ابعاد المسئولية التعاقدية للمراجع .

وعلى ذلك فان المراجع اذا استطاع أن يثبت أنه قام بالعناية المعقولة فانه يستطيع ان يعفى نفسه من المسئولية المدنية .

ولا يعتبر المراقب مسئولاً اذا اخطأ فى تقديره لبعض الأمور دون اهمال أو تقصير، لأن الخطأ فى التقدير مسألة نسبية ، وكذلك اذا اخطأ عن غير عمد،هذا، وقد نصت المادتان ١٠٨ ، ١٠٩ من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على ما يلى:

مادة١٠٨:

مع عدم الإخلال با لتزامات المراقب الأساسية لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع على المساهمين فى مقر الجمعية العامة أو فى غيره أو إلى غيرهم ما وقف عليه من اسرار الشركة بسبب قيامه بعمله وإلا وجب عزله ومطالبته بالتعويض .

مادة١٠٩:

يكون مراقب الحسابات مسئولاً قبل الشركة عن تعويض الضرر الذى يلحقها بسبب الأخطاء التى تقع منه فى تنفيذ عمله ، وإذا كان للشركة أكثر من مراقب واشتركوا فى الخطأ كانوا مسئولين قبل الشركة بالتضامن .

وتسقط دعوى المسئولية المدنية المذكورة فى الفقرة السابقة بمضى سنة من تاريخ انعقاد الجمعية التى تلى فيها تقرير المراقب - وإذا كان الفعل المنسوب إلى المراقب يكون جريمة جنائية فلا تسقط دعوى المسئولية إلا بسقوط الدعوى العمومية .

كما يسأل المراقب عن تعويض الضرر الذى يلحق المساهم أو الغير حسن النية بسبب خطئه . وتتفرغ المسئولية المدينة الى الفروع التالية :

أ - مسئولية العلاقة التعاقدية .

ب - المسئولية تجاه الغير .

جـ - المسئولية عن اعمال المساعدين .

د - المسئولية عن عدم اكتشاف الغش .

والأتى تفصيل مختصر لما اجلنا :

(أ) مسئولية العلاقة التعاقدية : Contractual Liability

واضح من الاسم أن محل هذه المسئولية هو العقد بين المراجع والعميل وقد يكون العقد مكتوباً ومشتملاً على حقوق وواجبات كل من الطرفين ، ويفضل هذا دائماً حتى يسهل عملية الاثبات ، وقد يكون شفهياً وهذا غير مفضل دائماً لأنه يصعب فى هذه الحالة اثبات أى شئ بالنسبة للطرفين ويتطلب الأمر توفير الأدلة والقرائن لغرض الاثبات .

وفي حاله مراجعه المشـروعات الفرديـه وشـركات الاشـخاص تظهـر العلاقـه التعاقديه بشكل واضح ، حيث تتم نتيجه لاتفاق الطرفين بموجب العقد . بيد انه في حاله شركات المساهمه وشركات الاموال الاخرى لاتظهر العلاقه التعاقديه حيث ان المراجعه فيها اجباريه بموجب القانون رقـم ٢٦ لسنه ١٩٥٤ والـذي تحدد نصوصه اجراءات تعيين وعزل المراقب وتحديد اتعابه ... الخ

وفيما يلي بعض الاحكام القضائيه التي صدرت في هذا الشأن :

ونود ان نشير في بدايه الامر ان هذه الاحكام هي للعرض والاسترشـاد فقط وليس هناك مايلزم باتباعها . ومنها مايلي :

* اعتبر المراقب مهملا في قضيه :

Arthur E Green & Co.

لانه قبل كشف الديون المعدومه المقدم من المسئولين في الشركه ، بينمـا كـان واضحا امامه وجود ديون اخرى من المتعذر تحصيلها نظرا لسقوط الحق فـي المطالبه بها بمضي المده او بالتقادم ولكنها لم تدرج في هذا الكشف .

* اعتبر المراقب مسئولا في قضيه :

Leads Estate Building Investment Co.

لانه لم يكتشف مدفوعات خارجه عن نطاق سلطه المديرين ، لانـه لـم يطلـع على القانون النظامي للشركه ، ولذلك لم يكتشف خروج المديرين علـى نطـاق سلطاتهم .*

اعتبر المراقب مهملا في قضيه :

The westminster Road - Gonstruction & Enginering Co.

لانه لم يقم بتحقيق قيمه البضاعه تحت التشغيل ، ولم يسـتطع اكتشـاف الزيـاده في التقويم عن قيمتها الحقيقيه بينما كانت لديه السجلات والمستندات التي

تمكنه من القيام بتلك المهمه ولكنه اعتمد اصلا على الشهاده من المسئولين .

* اعتبر المراجع غير مسئول في قضيه :

Kingeston Gotton Mill Co.

عن اعتماده على شهاده من مسئول في الشركه عن جرد البضاعه في آخر المده ، وذلك طالما انه قام بالاختبارات الكافيه لاطمئنانه لان الجرد ليس من اختصاص المراجع.

* اعتبر المحاسب غير مسئول في قضيه :

Leech V. Stokee, 1937

لانه ثبت انه كان مكلفا بان يصور حساب الارباح والخسائر من دفاتر غير كامله القيد وبالتالي فان عمله هذا يعد عمل محاسب وليس مراجع للحسابات وبذلك فانه لم يكن مهملا في آداء ماطلب منه من واجبات .

* اعتبر المراقب مقصرا في قضيه :

City Equitable Fire Insuranace Co.

لانه قبل شهاده من الغير بوجود استثمارات خاصه بالشركه في حيازته وكان هذا الغير هو سمسار للاوراق الماليه وليس من اختصاصه او نشاطه ان يحتفظ بمثل تلك الاستثمارات .

* اعتبر المراقب مقصرا في قضيه :

The London Oil Storage Co. Ltd., V, Sear Haslak & Co.

لانه اهمل في تحقيق وجرد النقديه بصندوق المصروفات النثريه ، اذ قامت الشركه باظهار رصيد لهذا الصندوق في الدفاتر والميزانيه بمبلغ ٩٧٦ جنيها ولكن كانت النقديه به في الحقيقه وقت اعداد الميزانيه ٣٠ جنيها فقط ، وكان

الفرق قد اختلسه سكرتير الشركه الذي كان بعهدته الصندوق وكان مسئولا عن دفتر صندوق المصروفات النثريه ، كما ان وجود مبلغ كبير كهذا بالدفاتر كان من الطبيعي ان يؤدي الى اثاره الشك من جانب المراقب ويستدعي ضروره اجراء الجرد للنقديه .

* اعتبر المراقب مسئولا في قضيه :

Irish Wollen Co.

لانه اهمهل في اكتشاف اسقاط بعض المطلوبات في الميزانيه حيث انه ينبغي عليه ان يطابق ارصده استاذ الدائنين مع كشوف الحسابات الخاصه بهم .

* اعتبر المراقب مقصرا في قضيه :

London and General Bank

لانه بالرغم من ابلاغه بالحقائق المتعلقه بالمركز المالي للمديرين ، فانه لم يبلغ المساهمين بها كتابه في تقريره ، وقد كانت هذه القضيه على جانب كبير من الاهميه حيث تعرضت لكثير من المبادئ العامه المتعلقه بواجبات المراجع ، وفيما يلي اهم ماورد بالحكم من مبائ :

– ليس من واجب المراجع ابداء النصح للمديرين او المساهمين فيما يجب عليهم القيام به . ولاشأن له ان يتدخل في سياسه المنشأه وهل هي حكيمه او غير حكيمه طالما يؤدي واجبه كاملا نحو المساهمين .

– المراجع ليس مطالبا ببذل اكثر من العنايه المعقوله وهو ليس مؤمنا يضمن ان الدفاتر منتظمه فعلا وتعطي الصوره الحقيقه لمركز الشركه ولا يستطيع ان يشهد ويضمن ان الميزانيه صحيحه .

– يجب على المراجع ان يكون امينا ، أي لايقرر أي شئ لايعتقد انه صحيح .. وان يقوم بواجبه بالعنايه المعقوله التي تكفي لاقناعه بان مايقرره حقيقي .

- لايمكن لاي نصوص وارده في القانون النظامي للشركه ان تعفي المراقب من أي التزام يكلفه به القانون .

- علـى المراجـع الافصـاح عـن البيانـات والمعلومـات بطريقـه صريحـه للمساهمين وليس عن طريق الاشاره بعبارات التلميح في التقرير والتي تعتبر غير مفهومه بالنسبه للمساهم العادي الذي لايعرف المحاسبه او المراجعه .

وهناك كثير من الاحكام الاخرى التي تعرض اليها القضاء الانجليزي وكذلك القضاء في كثير م الدول الاخرى مثل الولايات المتحده الامريكيه وفرنسا وبلجيكا والمانيا ... ولكننا نكتفي بعرض هذا القدر فقط لمجرد الاسترشـاد بمـا شـملته مـن مبـادئ هامـه .

(ب) المسئوليه تجاه الغير :

Liability Towards Third Parties

المقصود بالغير هنا الذين لم يتعاقد معهم المراجع بصفه مباشره وبالتالي لايوجد أي التزام قبلهم ، علـى عكس علاقته بموكليه ، وهم الذين يطلعون على القوائم الماليه التي يعد تقريره بشأنها او الذين يستخدمونها في اغراض مختلفه .

وطبقا للمبدأ العـام فـي القـانون المدنـي الـذي ينص علـى ان كل خطـأ يسبب ضررا للغير يجعل من ارتكب الخطأ ملزما بدفع تعويض عما سببه من ضرر فان الامر قد يختلف اذا كـان المراجع يعلم الغرض الـذي ستستخدم القوائم الماليه التي فحصها واعد تقريره عنها من اجلـه ، فـاذا اهمـل فقد يعطي هذا للغير الحق في المطالبه بالتعويض عما لحقهم من ضرر .

وفي قضيه [1] .Uitranares Crop. V التي رفعت في الولايات المتحده الامريكيه عام ١٩٣١ ، تقرر ان المراجع غير مسئول عن تقصيره قبل الغير الذين اعتمدوا على القوائم الماليه التي اعتمدها المراجع وكتب عنها تقريره ، وكان خطأه بسيطا وعارضا .. وليس من المنطق ان يحمل المراجع عند اعتماده للبيانات الوارده بالقوائم الماليه على ان يأخذ في الحسبان مصالح اطراف متعدده وقد لايعلم بها بطبيعه الحال وقد تكون متضاربه مع مصلحه موكليه.

وقد ميزت هذه القضيه بين نوعين من الاهمال هما :

١- الاهمال العادي (البسيط) : ويسأل المراجع عنه تجاه موكله فقط .

٢- الاهمال غير العادي (الجسيم) : ويفترض القضاء في هذه الحاله ان هذا الاهمال يمثل غشا من جانب المراجع ويحق للغير في هذه الحاله ان يطالب بتعويض عما اصابه من ضرر .

ومن امثله النوع الثاني ماحدث في قضيه [2] التي عرضت ايضا امام القضاء الامريكي .The State Trost Co وكان اساس الدعوى ان مخصصات الديون المشكوك فيها لم تكن كافيه ، وقد قام المراقب بارسال تقرير مطول الى الشركه بعد ميعاد نشر الميزانيه بشهر وبين فيه انه كان يعلم ان المركز المالي للشركه لم يكن معبرا عنه بصوره صادقه في القوائم الماليه وانه لم يشر الى ذلك في تقريره المختصر الذي ارفق من قبل بالميزانيه والتي قامت الشركه بارسال نسخ منها الى البنوك لاغراض الائتمان بالطبع .

١ د. أحمد أبو خليل , دكتور السيد المتولى المرسى مرجع سابق , . ص ٦٧

٢ أ. د. محمود شوقي عطاالله , مرجع سابق ص ١٣٧

وقد اعتبر هذا التصرف من جانب المراقب اهمالا جسيما تتوافر فيه اركان الغش ، هذا الى جانب ان المراقب كان قد اعتمد على تاكيدات الاداره بان حسابات المدينيين سوف يتم تحصيلها ، بينما كانت الحقائق الوارده بالدفاتر تكفي لاثاره شكوكه لاجراء استقصاءات وفحص دقيق . وعلى هذا فان ادعاء المراقب في تقريره بان الميزانيه تعبر عن حقيقه المركز المالي يعتبر ادعاء كاذبا لانه لم يكن امينا في ابداء هذا الرأي . وبالتالي اعتبر المراقب مسئولا تجاه الغير نتيجه لاهماله الجسيم بالرغم من عدم وجود علاقه تعاقديه بينه وبين الغير .

(جـ) المسئوليه عن اعمال المساعدين :

Liability for assistants

يقوم المراقب عاده باجراء الدراسات الاوليه للمشروع الذي ستخضع حساباته للمراجعه ، ثم يضع بنفسه وبمعاونه مساعديه برنامجا شاملا لتنفيذ عمليه المراجعه في ضوء درجه قوه وكفايه نظام الرقابه الداخليه .

ويتولى المساعدون تنفيذ ماجاء بالبرنامج تحت اشراف وتوجيهات المراقب ، ثم يتولى بنفسه اتمام المراحل النهائيه لعمليه المراجعه بعد الاطمئنان على سلامه المراحل السابقه على هذه المرحله النهائيه .

ولهذا يعتبر المراجع مسئولا عن اعمال مساعديه لانه :

١- هو الذي عينهم .

٢- يشرف عليهم اثناء تنفيذ برنامج المراجعه الذي وضعه .

وهكذا يعتبر المراقب مسئولا عن تعويض العميل او الغير عن الضرر الذي اصابهم نتيجه اهمال او تقصير مساعديه وهذا لايمنع المراقب من الرجوع بعد

ذلك على مساعديه بكل ما أداه من تعويض بسبب خطئهم ، او ان يتحمل معهم التعويض اذا كان مشتركا معهم في الاهمال او التقصير .

وتنبغي الاشاره اخيرا الى ان المراقب لايعد مسئولا عن اهمال او تقصير المراقب المحلي للفرع الاجنبي للشركه محل المراجعه لانه لم يعينه وبالتالي فهو ليس تابعا له . والعكس صحيح اذا اسند مراقب الحسابات عمليه مراجعه حسابات الفرع الى مراقب محلي على اساس قيامه بالعمل من الباطن .

(د) المسئوليه عن عدم اكتشاف الغش :

Liability for notdiscovering fraud

ان المراجعه لاتهدف اساسا الى اكتشاف الغش والاخطاء والاختلاسات – كما سبق القول – وانما تهدف الى ابداء الرأي الفني المحايد بخصوص المركز المالي ونتيجه الاعمال ، كما ان المراقب يستخدم عاده اسلوب المراجعه الاختياريه – كما سبق القول – ايضا عند قيامه بمراجعه وفحص العمليات .

ولابد ان يكون واضحا دائما ان عمليه المراجعه ليست بديلا لوجود نظام دقيق للرقابه الداخليه ، اذ ان الاخير هو الاساس في ضمان منع الاختلاسات او الاخطاء ... والمحافظه على ممتلكات المنشأه بانواعها .

وهناك عده عوامل ينبغي اخذها في الاعتبار عند تحديد مسئوليه المراجع عن الغش والاختلاسات اهمها :

١– نطاق عمليه المراجعه وحجمها ، وهل هي مراجعه كامله او مؤقته او جزئيه .. الخ حيث اذا كان العقد بين الطرفين قد وضع قيودا على نطاق عمليه المراجعه ادت الى عدم تمكن المراقب من اكتشاف الغش ، فان

المراقب في هذه الحاله لايتحمل ايه مسئوليه ، بشرط ان يكون قد اوضح هذه القيود في تقريره .

٢- سبب عدم اكتشاف حالات الغش او الاختلاس وهل هذا السبب راجع الى اهمال المراجع في قيامه بواجباته او نتيجه مباشره لاهمال المنشأه لعدم وجود نظام فعال للرقابه الداخليه .

٣- الظروف المحيطه بعمليه المراجعه ، وهل كانت كفيله باثاره الريبه لدى المراجع مما يوجب عليه التوسع والتعمق في عمليه الفحص ولكنه اهمل مما اعجزه عن اكتشاف حالات الغش والاختلاس ام كانت مما يوجب اطمئنانه الى صحه وسلامه العمليات المختلفه .

ولكي يخلي المراجع مسئوليته ينبغي عليه ان يؤدي واجباته بالعنايه المعقوله - كما سبق القول - وعاده مايترتب على بذل العنايه المعقوله اكتشافش الغش او الاختلاس .

ونورد فيما يلي بعض احكام القضاء في هذه الناحيه [١]

* اعتبر المراقب مقصرا ومسئولا في قضيه :

Armitage V Brewer

لانه اهمل في اكتشاف اختلاسات في المصروفات النثريه والاجور ، وكان المراقب قد وافق في العقد بينه وبين موكله على مراجعه كل المصاريف مع المستندات ومراجعه العمليات الحسابيه ، ومراجعه كل كشوف الاجور ومراجعه مجموعها مع دفتر الاجور .

---

١ أ. د. محمود شوقي عطاالله , مرجع سابق , ص ١٤٢

وقد استند القاضي في حكمه بادانه المراقب الى هذه الشروط في العقد واعتبر اخلاله بها اهمالا لانه التزم بذلك في العقد وقد يكون في هذا الحكم تعسفا بالنسبه للمراقب حتى ان البعض تساءل هل يعتبر المراقب مسئولا عن الاختلاس الذي لم يكتشفه في السنه التي راجعها ام عن الاختلاسات المتوقعه في السنه التاليه ، واعتقد ان هذه القضيه كان لها ظروف خاصه دفعت القاضي لاصدار هذا الحكم الذي يبدو جائزا مجحفا بالمراقب في ظاهره ، فقد يكون المراقب قد بذل العنايه المعقوله ولكن عمليه الاختلاس كانت محبوكه بدقه بحيث صعب على المراجع اكتشافها ، فلا يكون حينئذ مسئولا او مقصرا

* اعتبر المراقب غير مقصر في قضيه :

National Surety Corp.

لانه بالرغم من اهماله في اكتشاف عجز كبير في النقديه لدى الصراف الا ان اهمال موكله كان اكبر من اهماله وبذلك فان عدم اكتشاف الاختلاس لم ينشأ كنتيجه مباشره لاهمال المراقب او لمخالفته لنصوص وشروط العقد بينهما .

* اعتبر المراقب مقصرا او مسئولا في قضيه :

Craig V. Anyon

لانه اهمل في اكتشاف اختلاس مبالغ كبيره بواسطه شخص مسئول محل ثقه الرؤساء . وكانت النقطه التي دار حولها التساؤل هي ، هل يقتصر التعويض الذي يطالب به المراقب على رد ماتقاضاه من اتعاب ام يجب ان يشمل ايضا مبلغ الاتعاب على اساس ان المراقب لم يؤد خدماته المهنيه بالكفاءه المطلوبه ، اما الخسائر التي نتجت عن الاختلاس فهي تعتبر نتيجه مباشره لاهمال مديري المشروع الذين كانوا يشرفون على المختلس ويولونه كل ثقتهم .

ونود فى النهاية أن نشير إلى أن الأحكام السابقة يمكن الاسترشاد بشرط توافق الظروف تماماً .

ثانياً: المسئولية الجنائية: Criminal Responsibility

قد يتعرض المراجع للمسئولية الجنائية اذا ارتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها فى قانون معين .

وتنشأ مثل هذه المسئولية اذا تعدى الضرر نطاق شخص طبيعى أو معنوى واصبح نطاقه شاملاً يلحق بالمجتمع ، وينبغى مراعاه أن المسئولية الجنائية ترتبط باحكام قوانين محدده ولا يجوز اتساع نطاقها عما جاء بهذه النصوص .

ومن الجرائم التي تضمنتها القوانين المختلفة وتتعقد المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات فى ضوئها ما يلى : [1]

(١) جريمة إثبات بيانات كاذبة .

(٢) الخطأ فى تنفيذ عمله المهنى .

(٣) جريمة المصادقة على توزيع أرباح صورية .

(٤) جريمة وضع تقرير كاذب .

(٥) جريمة إفشاء أسرار المهنة .

(٦) جريمة التزوير وإخفاء وقائع جوهرية بشكل متعمد أو إغفالها .

(٧) جريمة التهرب من الضرائب .

(١) أ . سمير سعد مرقص ، المؤتمر الضريبى الثالث حول : حقوق وواجبات مراقب الحسابات فى التشريعات الضريبية والقوانين المصرية والتعديلات المقترحة ، القاهرة ١٩٩٦ ص ٣ .

وقد وردت النصوص الخاصة بالجرائم التي تمثل المسئولية الجنائية للمراقب فى مجموعة القوانين التالية علي وجه التحديد :[1]

(١) قانون العقوبات:

يعتبر المراجع مسئولا مسئولية جنائية ويتعرض للجزاءات المنصوص عليها فى قانون العقوبات إذا إرتكب الجرائم المنصوص عليها فى هذا القانون . وطالما أن المراجع يباشر عمله كوكيل فإنه تحكمه بنود عقد الوكالة وما يتطلبه عمل الوكيل بالنسبة لموكله من أمانة .

وعلى ذلك ، فإن المراقب يعاقب بالسجن من ٣:٥ سنوات إذا تبين أنه شريك مع مديرى الشركة المساهمة عند إفلاسها ، وكذلك يسرى نفس الحكم على المديرين أنفسهم وإعتبار حالة الإفلاس هذه إفلاسا بالتدليس إذا ما تبين :

- إخفاء أو إعدام دفاتر الشركة أو طمس حقائقها .
- إلحاق الضرر بالدائنين بإختلاس جزء من أموال الشركة .
- حدوث غش أو تدليس ترتب عليه إفلاس الشركة .

(٢) القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الشركات

١ - بالنسبة لجريمة إفشاء أسرار المهنة :

تنص المادة ١٠٨ من هذا القانون على أنه «مع عدم الإخلال بالتزامات المراقب الأساسية لا يجوز لمراقب الحسابات أن يذيع على المساهمين فى مقر الجمعية أو فى غيره أو إلى غيرهم ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله وإلا وجب عزله ومطالبته بالتعويض ».

(١) المرجع السابق ، ص ١٦ - ٢٦ .

ويتضح من هذا النص أنه تقرر للمحافظة على أسرار المهنة ، وإنها جاءت متمشيه مع نص المادة ٣١٠ من قانون العقوبات التى تنص على أنه : «من أفشى سراً من أصحاب المهنة كالأطباء والصيادلة يعاقب بالحبس مدة لا تزيد عن ستة شهور أو بغرامة لا تجاوز خمسين جنيها مصريا ، وبإعتبار مراجع الحسابات الخارجى ينتمى إلى هذه المهنة فإنه يكون مخاطبا بنص هذه المادة حيث أن هذه المادة بعد أن أشارت إلى بعض أصحاب المهنة أضافت عبارة « وغيرهم .

٢ - بالنسبة لجريمة الخطأ فى تنفيذ عمله المهنى ودعوى المسئولية :

نصت المادة ١٠٩ من القانون السابق على أنه يكون مراقب الحسابات مسئولا قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الأخطاء التى تقع منه فى تنفيذ عمله ، وإذا كان للشركة من مراقب وإشتركوا فى الخطأ كانوا مسئولين قبل الشركة بالتضامن .

وتسقط دعوى المسئولية المدنية المذكورة بمضى سنة من تاريخ إنعقاد الجمعية العامة التى تلى فيها تقرير المراقب ، وإذا كان الفعل المنسوب إلي المراقب يكون جريمة جنائية فلا تسقط دعوى المسئولية إلا بسقوط الدعوى العمومية .

كما يسأل المراقب عن تعويض الضرر الذى يلحق بالمساهم أو الغير حسن النية بسبب خطئه .

ويتضح من هذه المادة المسئولية المدنية والجنائية لمراجع الحسابات تجاه العميل وتجاه الطرف الثالث - المسئولية التقصيرية - وإشترطت فى هذه الحالة لإعفاء مراقب الحسابات أن يثبت حسن نيته ويقع علي مراجع الحسابات فى هذه الحالة عبء الإثبات ، كما يسأل مسئولية تضامنية مع من إشتركوا معه من المراجعين .

٣ - جريمة وضع تقرير كاذب :

نصت المادة ١٦٢ من القانون السابق على أنه يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنتين وبغرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تزيد عن عشرة آلاف جنيه ، ويتحملها المخالف شخصيا ، أو بإحدى هاتين العقوبتين كل مراقب وكل من يعمل في مكتبه تعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته ، أو أخفى عمدا وقائع جوهرية ، أو أغفل عمدا هذه الوقائع فى التقرير الذى يقدم للجمعية العامة وفقا لأحكام هذا القانون .

وحسنا فعل المشرع لما يترتب على التقرير الكاذب من إساءة للجمعية العمومية التي وضعت فيه الثقة وجعلته وكيلا وأميناً على مصالح الشركة ولخطورة هذه التقارير على مستقبل الشركة والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة فى الإطلاع على القوائم المالية .

(٣) القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ بشأن الشركات العاملة فى مجال تلقى الأموال لإستثمارها

١ - جريمة الإخلال بالواجبات :

نصت المادة العاشرة من القانون المتقدم على أنه يكون للشركة العاملة فى مجال تلقى الأموال لإستثمارها مراقبان للحسابات من مكاتب المحاسبة والمراجعة الوطنية ممن توافر فيهم الشروط المنصوص عليها فى قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة تعين أحدهما الجمعية العامة للشركة طبقا للقواعد المنصوص عليها فى القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ويعين الجهاز المركزى للمحاسبات الثانى ويحدد مكافأته وواجباته ، ويجوز للجهاز تنحيتهما بناء على طلب الهيئة العامة لسوق المال فى حالة الإخلال بواجباتهما .

ويتضح من هذه المادة أن المشرع إعتبر الإخلال بالواجبات جريمة فى حق مراجع الحسابات وأعطى للجهاز أن يقوم بتنحيتهما (أى مراقب الحسابات الذى عينته الجمعية العمومية وكذلك من قام الجهاز المركزى بتعيينه) عند طلب الهيئة العامة لسوق المال ذلك .

وحسنا فعل المشرع تقديرا منه لخطورة الإخلال بالواجب المهنى فى ظل إتجاه المشرع السابق للتوسع فى المساءله عن الخطأ المهنى ولسرعة إتخاذ إجراء فورى ورادع ضد مراجعى الحسابات الذين يتواطئون مع هذه الشركات .

٢- جريمة تعمد وضع تقرير وإخفاء وقائع جوهرية بشكل متعمد وإغفال الإفصاح عن وقائع جوهرية بإعتبارها إهمالا جسيما مهنياً :

نصت المادة ٢١ من القانون السابق فى شأن تحديد المسئولية الجنائية لمراجع الحسابات فى حالة مخالفة أحكام هذا القانون ولائحته التنفيذية علي أن يعاقب بالحبس والغرامة التى لاتقل عن خمسين ألف جنيه ولا تزيد عن خمسمائة ألف جنيه كل مراقب حسابات تعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته أو أخفى عمدا وقائع جوهرية ، أو أغفل هذه الوقائع فى التقارير التى يقدمها طبقا لأحكام هذا القانون .

وبإستقراء هذه المادة يتضح :

أ- أنه نظرا لخطورة الجرائم الثلاثة الواردة فى هذه المادة وجسامتها فقد شدد المشرع فى هذه المادة عقوبة مخالفة أحكام هذا القانون بالجمع بين الغرامة على جسامتها والحبس فى ضوء ضخامة الأموال المستثمرة فى هذه الشركات .

ب - الحد من الجرائم الإقتصادية وتبديد ثروات المواطنين المستثمرة فى هذه الشركات والحد من تأثيرها السيء على النشاط الإقتصادى فى حالة فشلها .

وبعد أن كان الإفصاح واجبا مهنيا ومعيارا من المعايير المحاسبية ومعايير العمل الميدانى فى المراجعة أصبح عدم الإفصاح جريمة جنائية محلا لتشديد العقوبات بالنسبة لها ، وهذا يمثل تقنينا لكثير من المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة .

٣- تناسب الجرائم والعقوبات :

وظهر ذلك جلياً فى المادة ٢٦ من هذا القانون لما لاحظه المشروع من خطورة الإنحراف فى عمل هذه الشركات على الإقتصاد المصرى وأموال المودعين التى تمثل ثروة قومية فنص على عقوبات إضافية للجرائم المنصوص عليها فيه عند مخالفة أحكام هذاالفانون منها الآتى :

أ- الحرمان من مزاولة المهنة بالنسبة لمراقبى الحسابات مدة لا تزيد عن ثلاث سنوات.

ب- حظر مزاولة الشركة والقائمين عليها للنشاط الإقتصادى الذى وقعت الجريمة بمناسبته مدة لا تزيد على ثلاث سنوات .

جـ- نشر منطوق الحكم الصادر بالإدانة بالوسيلة المناسبة وعلى نفقة المحكوم عليه.

ويستفاد من هذا التشديد أن المشرع قدر خطورة أى ممارسات غير مشروعة لهذه الشركات على كافة الأطراف لحث القائمين على تنفيذه بضرورة الإلتزام بكافة أحكامه .(١)

(١) دكتور أحمد محمد أبو طالب - بحوث فى المراجعة - دار الثقافة العربية - القاهرة ٩٢ ص ١١٤ .

٤ - القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

لضمان زيادة فاعلية دور مراجع الحسابات بالنسبة للإقرار وإعتماد الدفاتر فقد نص قانون ضرائب الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على تجريم بعض الأفعال وهى :

أ - التحريض أو الإتفاق أو المساعدة للممول - على التهرب من إحدى الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون كلها أو بعضها :

لا شك أن دور مراجع الحسابات بإعتباره يمثل الخبرة المحاسبية للممول أو المنشأة يقع عليه عبء تقديم الإقرارات الضريبية للممولين أو إعتمادها-ولا شك فى أنه فى وجود توقيع مراجع الحسابات على الإقرار الضريبى يعطى إطمئنانا لمأمور الفحص لأن إعتماد المراجع للإقرار الضريبى معناه أنه يقر تحت مسئوليته أن رقم الربح الوارد بالإقرار يتفق مع نصوص وأحكام قانون الضرائب وللثقة التى يجب أن يحظى بها الإقرار المعتمد من مراجع الحسابات فقد خص المشرع اعتماد مراجع الحسابات لإقرار ضريبى لا يمثل الحقيقة ببعض العقوبات لضمان عدم التلاعب بالثقة الموضوعة فيهم ، كما نصت على ذلك المادة ١٧٩ ونصها :

« يعاقب بذات العقوبة المنصوص عليها فى المادة السابقة [١] كل من حرض أو إتفق أو ساعد أى ممول على التهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون كلها أو بعضها[٢] ويكون الشريك المحكوم عليه مسئولا بالتضامن مع الممول فى أداء قيمة الضرائب المستحقة التى لم يتم أداؤها ».

---

(١) تنص هذه المادة على أنه « يعاقب بالسجن كل من تخلف عن تقديم اخطار مزاولة النشاط طبقاً للمادة ١٣٣ من هذا القانون ، وكذلك كل من تهرب من أداء أحدى الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون بإستعماله أحدى الطرق الاحتيالية التالية .. » .

(٢) أشخاص طبيعين وشركات أموال .

وفى هذا يتفق النص الضريبى مع إتجاه التشريع الجنائي من أن التحريض أو الإتفاق أو المساعدة هى من قبيل المساهمة الجنائية ويكون حكم من إقترفها حكم الفاعل الأصلى .

ب- جريمة التهرب الضريبى :

بإخفاء وقائع لا تفصح عنها الدفاتر والمستندات وعدم الإفصاح عن أى تعديل بهدف التلاعب فى الأرباح والخسائر فتنص المادة ١٨٠ من القانون السابق على أنه «مع عدم الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها فى قوانين مزاولة المهنة ، يعاقب بالسجن المحاسب الذي إعتمد الإقرار الضريبى والوثائق والمستندات المؤيدة له فى الحالتين الآتيتين :

١- إذا أخفى الوقائع التى علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها الوثائق والمستندات التى شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضروريا لكى تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول .

٢ - إذا أخفى الوقائع التي علمها أثناء تأدية مهنته عن أى تعديل أو تغيير فى الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات من شأنه أن يؤدى إلى تقليل الربح أو زيادة الخسائر » .

ويرى البعض[١] ان هناك قيوداً على التجريم السابق هى :

أ- أن هناك فرقا بين التهرب من الضريبة والتى تنص عليه هذه المادة وبين تجنب الضريبة ، والذى يتم عن طريق مساعدة المراجع للممول على الإستفادة من

(١) دكتور حسن محمد حسين أبو زيد - دراسات فى المراجعة - الجزء الثانى - دار الثقافة العربية ، القاهرة «بدون تاريخ نشر » .

الثغرات والعيوب التى يشتمل عليها القانون الضريبي ، وأنه ليس هناك أى مسئولية على المراجع فى حالة مساعدة العميل على تجنب الضريبة .

ب- أن نص المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية والتى تنص على أن الإقرار الذى يوقعه المراجع يجب أن يكون متفقا مع أحكام قانون الضرائب على الدخل ، يجب أن ينظر إليه بحذر حيث أن بعض هذه النصوص قد لا تكون قاطعة وقد يكون تفسير المراجع لنص معين مختلفا عن تفسير مصلحة الضرائب ، ولا يمكن بالطبع إعتبار المراجع مسئولا إلا إذا كان تفسيره المطبق فى الإقرار الضريبى مخالفا لتفسير المصلحة .

جـ - يجب حتى يكون المراجع مسئولا أن يكون على علم بالغش أو التلاعب أو التزييف ولكن إذا كان المراجع نفسه قد ضلل أو خدع فلا يمكن أن يعتبر مسئولا إذا ظهر هناك تلاعب بغرض التهرب من الضريبة .

ويود البعض أن يشير إلى أنه إذا كانت هذه هى مخاوف المولين والمتهنين فإن نفس المخاوف أيضا تراود مصلحة الضرائب ، ولكن الحقيقة أن النص لا يثير أي مخاوف سواء الوارد منها فى المادة ١٧٩ أو المادة ١٨٠ لأن إستخدام الطرق الإحتيالية ورد على سبيل الحصر فى المادة ١٧٨ وهو الركن المادى للجريمة والتي لا يتوافر إلا إذا ثبت يقيناً للمصلحة بأدلة إثبات كافية إستخدام أحد هذه الطرق الإحتيالية ، كما وأن نص المادة ١٨٠ لم يخرج عن معايير المراجعة - إرشادات المراجعة فى ضرورة الإفصاح عن كل ما يعلمه المراجع ويخالف الأوراق والدفاتر أو أى تعديلات تؤثر على رقم الأرباح ، فهو التزام مهنى قبل أن يكون التزاما ضريبيا تؤثم مخالفته .

وأن مصلحة الضرائب تلجأ إلى إصدار التفسيرات لما غمض من نصوص أو إحتمال تأويل لتقفل باب الإجتهاد غير الصحيح ولا تألوا جهدا فى الرد على كافة الإستفسارات بواسطة قطاع البحوث بالمصلحة ، إضافة إلى أن تفسير القانون أنيط به إلى مصلحة الضرائب التى تمارسه تحت رقابة القضاء ومن ثم فلا مخاوف فى هذا الشأن طالما أن هذا التفسير يمارسه مختصون لهم دارية كافية بالتعامل مع النصوص القانونية وقواعد التفسير المستقره [١].

أما بالنسبة لمسئولية مراجع الحسابات بالنسبة للأخطاء التى تصدر من عملائه ولا يكون على علم بها فقد تناولها الأستاذ الدكتور حسن أبو زيد[٢] وانتهى إلى أن بذل المراجع للعناية المهنية بالنسبة للرقابة الداخلية والتأكد من أن الفحص قد تم طبقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها والتى تحكم عمله المهنى ومدى الإفصاح عن المعلومات وأن يكون لديه درجة كافية من الشك والفضول وأن يطور وسائله وأساليبه بإستمرار وأن يرتقى دائما بجودة المراجعة يكون كافيا ليدرأ عنه هذه المسئولية .

٣ - التعويض :

نص المشرع إلي جانب الأحكام الواردة فى المادة ١٧٩ ، ١٨٠ من القانون السابق بالسجن والحكم بالغرامة فى حالة ثبوت الإدانة فى الأحوال المنصوص عليها فى المادتين ١٧٨ ، ١٧٩ فنص فى المادة ١٨١ على أنه فى حالة الحكم بالإدانة فى الأحوال المنصوص عليها فى المادتين ١٧٨ ، ١٧٩ من هذا القانون يقضى بتعويض يعادل ثلاثة أمثال مالم يؤد من الضرائب المستحقة .

(١) أ. سمير سعد مرقص ، مرجع سابق ، ص ٢٥ .

(٢) الدكتور حسن محمد حسين أبو زيد - ابعاد جديدة فى تطور مهنة المراجعة أولاً - المسئولية عن التصرفات غير القانونية للعملاء - مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد ٢٦ - ١٩٧٩ م - ص ٢٢٧ - ٢٤٩ .

وفى جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة تحرم المحكوم عليه من تولى الوظائف والمناصب العامة وتفقده الثقة والإعتبار .

(٥) القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بإصدار قانون سوق رأس المال :

سوف نقوم بالتركيز على بعض تلك الأعمال التى يجوز مساءلة المراقب عنها جنائياً خاصة ما ورد منها فى الباب السادس من القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ م .

١ - تعمد إثبات بيانات كاذبة فى نشرات الاكتتاب :

نصت الفقرة الأولى من المادة ٦٣ من قانون سوق رأس المال على أنه مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد منصوص عليها فى أى قانون آخر يعاقب بالحبس لمدة لا تزيد على خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسين ألف جنيه ، ولا تزيد علي مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من أثبت عمداً فى نشرات الاكتتاب أو أوراق التأسيس أو الترخيص أو غير ذلك من التقارير أو الوثائق أو الإعلانات المتعلقة بالشركة بيانات غير صحيحة أو مخالفة لأحكام هذا القانون - أى قانون سوق رأس المال - أو غير فى هذه البيانات بعد اعتمادها من الهيئة أو عرضها عليها. ويلاحظ التشديد الذى أتى به القانون رقم ١٩٩٢/٩٥ في هذه الخصوصية بعد أن كانت العقوبة المقررة لهذه الجريمة فى القانون رقم ١٥٩/ ١٩٨١ لا يتعدى الحبس فيها مدة السنتين أما الغرامة فكان حدها الأدنى ألفى جنيه وحدها الأقصى عشرة الاف جنيه .

٢ - إثبات وقائع غير صحيحة أو أغفال وقائع جوهرية فى التقارير :

عاقبت المادة ٦٤ من قانون سوق رأس المال كل من أثبت فى تقارير وقائع غير

صحيحة ، أو أغفال فى هذه التقارير وقائع تؤثر فى نتائجها ، بالحبس مدة لا تقل عن السنتين وبغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تزيد عن خمسين ألف جنيه أو بإحدي هاتين العقوبتين .

وقد كان قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أدق وأوضح لفظا من قانون سوق رأس المال فيما يخص هذه الجنحة إذ وجه العقوبة إلى كل مراقب ، وكل من يعمل فى مكتبه ، يقترف هذا الفعل عن قصد حيث كرر المشرع ذكر لفظ عمداً قبل ذكره لكل من فعل الإخفاء والإغفال (بند ٦ - م ١٦٢ ق. ٨١/١٥٩ موضحا ضرورة توافر ركن القصد لقيام المسئولية الجنائية عند حدوث أى منهما وهو ما لم يفعله المشرع فى القانون رقم ٩٢/٩٥ حين ذكر لفظ أغفل دون تحديد لركن التعمد كما جاء بالقانون رقم ٨١/١٥٩.

ونحن لا نؤيد ما ذهب إليه القانون رقم ٩٢/٩٥ من إهماله لركن التعمد فى الإغفال حيث إنه بذلك يمكن مساءلة مراقب الحسابات حسن النية . ونرى أنه إذا بذل مراقب الحسابات عناية الرجل المهنى المعتاد ولم يقصر فى واجباته طبقا لقواعد المراجعة الدولية فإنه من غير العدل مساءلته عن إغفاله بدون عمد . وإن كنا لا نستبعد مساءلته مدنيا عن الإغفال بدون عمد إذا ما اجتمعت أركان المسئولية المدنية من وجود خطأ حدث بسببه ضرر لشخص أو لمجموعة أشخاص وإن كان هذا الخطأ قد حدث بدون عمد من المراقب .

وخلاصة تعليقنا على هذه الجريمة من حيث ركن التعمد ، إن الإغفال بدون عمد قد يوجب قيام المسئولية المدنية للمراقب ولكن ما ذهب إليه المشرع فى القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢م من مساءلته عنه جنائيا يعتبر ، من وجهة نظر الباحث تعسفا من القانون وتشديدا بدون سبب على مراقبى الحسابات .

والذى جعلنا نتطرق لهذه الجزئية هو ما ذهب إليه المشرع المصرى من تشديد فى قانون شركات تلقى الأموال الصادر بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ فى المادة ٢٢ منه حين جعل ركن التعمد أو القصد الجنائى ليس ضرورياً لقيام مسئولية المراجع الجنائية عند إغفاله وقائع جوهرية فى التقرير الذى يقدمه طبقاً لأحكام هذا القانون وجعل من هذا الإغفال غير المتعمد جناية تستوجب السجن المصحوب بغرامة لا تقل عن خمسين ألف جنيه ولا تزيد عن النصف مليون جنيه وهو ما يعد أحد الأسباب التى جعلت كثيرين من مراقبى الحسابات يمتنعون عن قبول شركات تلقى الأموال عملاءاً لديهم.غنى عن البيان أن القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ قد صدر فى ظل ظروف اجتماعية واقتصادية شديدة الصعوبة أدت إلى أن فرضت الدولة مثل هذا القانون وهى ظروف لا نرى أنها قائمة فى الوقت الراهن مما لا يستوجب اتباع مثيلتها فى قانون سوق رأس المال .

٣ - مخالفة معايير المحاسبة وقواعد المراجعة الدولية :

أصبح لمعايير المحاسبة وقواعد المراجعة الدولية قوة القانون عندما أصبغ عليها المشرع صفة الإلزام بنصه على أن يتم إعداد التقارير عن نشاط الشركة ونتائج أعمالها والقوائم المالية لها ومراجعة حساباتها وفقاً لأحكام اللائحة وطبقاً لمعايير المحاسبة وقواعد المراجعة الدولية «م ٦ ق ٩٥/٩٢ وم ٥٨ ل.ت » .

وكأى قاعدة قانونية آمرة ، فإن مخالفة أحكام المادة ٦ من القانون، وهى مصدر الإلتزام بالمعايير والقواعد الدولية فى النظام القانونى المصرى ، تعرض مراقب الحسابات للعقوبة المنصوص عليها فى المادة ٦٥ من قانون سوق رأس المال - أى للحبس ولغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيهاً ولا تزيد على خمسين ألف جنيهاً أو بإحدى هاتين العقوبتين .

ويستحسن الباحث هذا التشديد فى عقوبة مخالفة معايير المحاسبة وقواعد المراجعة الدولية وذلك بهدف توحيد نظم المحاسبة والمراجعة والإفصاح لما لتطبيق هذه المعايير والقواعد من أثر إيجابى على محاولة الوصول إلى شفافية البورصة والتى تؤدى إلى تنشيط سوق الأوراق المالية فى مصر من حيث إتاحة البيانات لجميع المستثمرين ، فى الداخل والخارج ، وكذلك الاطمئنان إلى مصداقية القوائم المالية المعدة طبقاً لهذه المعايير والقواعد الدولية .

٤ - إفشاء أسرار المهنة أو تحقيق النفع منها :

وحرصاً من الدولة على استقرار المعاملات فى السوق المصرية فقد فرضت في المادة ٦٥ من قانون سوق رأس المال عقوبة الحبس لمدة لا تقل عن سنتين وبغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تزيد عن خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من أفشى سراً اتصل به بحكم عمله تطبيقاً لأحكام هذا القانون ، أو حقق منه نفعاً هو أو زوجه أو أولاده .

وهكذا عرضنا الإطار العام لعمل مراقب الحسابات فى الشركات الخاضعة لأحكام قانون سوق رأس المال فيما يتعلق بالأوراق المالية التى تصدرها وتستثمر فيها هذه الشركات وفيما يتعلق ببعض مسئولياته تجاه هذه الشركات .

(٦) القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون شركات قطاع الأعمال العام :

نظراً لخطورة المال العام بإعتبار أن أموال الشركات الخاضعة لأحكام هذا القانون فى حكم الأموال العامة ، كما وأن العاملين بها والقائمين على إدارتها فى حكم الموظفين العموميين طبقاً لنص المادة ٥٢ من هذا القانون التى تنص على أنه « تعتبر أموال الشركات الخاضعة لأحكام هذا القانون فى حكم الأموال العامة كما

يعد القائمون على إدارتها والعاملون فيها فى حكم الموظفين العموميين وذلك فى تطبيق أحكام البابين الثالث والرابع من الكتاب الثانى من قانون العقوبات » ومن ثم فقد لجأ المشرع إلى تشديد العقوبات فى ضوء الاعتبارات السابقة فنص فى المادة ٤٩ من هذا القانون على بعض العقوبات بإعتبارها جريمة اعتداء على المال العام فنص على أنه «مع عدم الإخلال بأية عقوبة أو وصف قانونى أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أى قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنتين وبغرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من ارتكب أحد الأفعال الآتية :

١ - ذكر بيانات كاذبة أو غير صحيحة فى نشرات الاكتتاب :

ينص البند ١ ، ٢ من المادة ٤٩ على أنه :

أ - كل من عبث عمدا فى نظام الشركة أو فى نشرات الاكتتاب أو فى غير ذلك من وثائق الشركة أو أثبت بها بيانات غير صحيحة أو مخالفة لأحكام هذا القانون أو قانون شركات المساهمة المشار إليه وكل من وقع هذه الوثائق أو وزعها مع علمه بذلك .

ب - كل من قوم بسوء قصد الحصة العينية المقدمة من الشركاء بأكثر من قيمتها الحقيقية .

٢ - جريمة المصادقة على توزيع أرباح صورية :

طبقاً للبند ٣ من المادة السابقة «كل مدير أو عضو مجلس إدارة وزع على المساهمين أو غيرهم أرباحاً أو فوائد على خلاف أحكام هذا القانون أو نظام الشركة وكل مراقب حسابات أقر هذا التوزيع .

٣ - جريمة ذكر بيانات غير صحيحة أو إخفاء بيانات :

وقد تضمنتها البنود ٤ ، ٥ ، ٧ من المادة السابقة ونصوصها :

أ - كل مدير أو عضو مجلس إدارة أو مصفٍ ذكر عمداً بيانات غير صحيحة فى الميزانية أو فى حساب الأرباح والخسائر أو أغفل عمداً ذكر وقائع جوهرية فى هذه الوثائق .

ب - كل مراقب حسابات تعمد وضع تقرير غير صحيح عن نتيجة مراجعته أو أخفى عمداً وقائع جوهرية فى هذا التقرير .

جـ - كل شخص عين من قبل الجهة الإدارية المختصة للتفتيش على الشركة أثبت عمداً فى تقريره عن نتيجة التفتيش وقائع كاذبة أو أغفل عمداً فى تقريره وقائع جوهرية من شأنها أن تؤثر فى نتيجة التفتيش .

٤ - جريمة إفشاء أسرار الشركة :

ونص عليها البند ٦ من المادة السابقة كما يلى : «كل مدير أو عضو مجلس إدارة أو مراقب حسابات أو معاون له أو عامل لديه وكل شخص يعهد إليه بالتفتيش على الشركة أفشى ما يحصل عليه بحكم عمله من أسرار الشركة أو استغل هذه الأسرار لجلب نفع خاص له أو لغيره .

٥ - المضاعفة فى حالة العود :

ونصت عليها المادة ٥١ من القانون السابق ونصها «تضاعف فى حالة العود الغرامات المنصوص عليها في المادتين السابقتين فى حديها الأدنى والأقصى » .

ثالثاً : المسئولية التأديبية

تنص القوانين المنظمة للمهنة عاده على حقوق وواجبات المراجعين كما تصدر المنظمات من وقت لآخر قواعد للسلوك المهنى والتى يجب أن يلتزم بها المراجع سواء فى تصرفاته مع العملاء أو مع زملائه . وفى حاله مخاالفه عضو المهنة لبعض هذه الأحكام ، فإنه يعرض نفسه للمسئولية أو المحاكمة التأديبية التى تنظمها المنظمة المهنية ، فقد نصت المادة ٣٧ من قانون انشاء نقابة المحاسبين والمراجعين رقم ٣٩٤ لسنه ١٩٥٥ على ما يلى

يحاكم تأديبياً كل من اخل من الأعضاء بواجباته فى مزاولة المهنة أو ارتكب أموراً مخله بشرفها أو ماسه بكرامتها .

ويعتبر اخلالاً بالواجبات ما يعد اخلالاً بآداب وسلوك المهنة .

واذا ما ارتكب المراجع أحد هذه الأمور تتم محاكمته تأديبياً ، والأمر هنا يختلف فى حالة ما اذا كان يقوم بمراجعة أحدى وحدات القطاع الخاص ، أو كان يعمل بإدارة مراقبة الحسابات الخاصة بإحدى وحدات القطاع العام .

وينظم القانون رقم ٣٩٤ لسنة ١٩٥٥ الخاص بانشاء نقابة المحاسبين والمراجعين اجراءات محاكمة المراقب تأديبياً فى وحدات القطاع الخاص ،

اما القانون رقم ٤٤ لسنه ١٩٦٥ فهو يتناول اجراءات تـأديب العاملين الفنيين باداره مراقبه الحسابات الخاصه بوحدات القطاع العام .

وفيما يلى تفسير مختصر لتلك الاجراءات :

(أ) اجراءات تأديب مراجعي وحدات القطاع الخاص :

١- يحيل مجلس النقابه العضو الذى ارتكب امورا مخله بشرف المهنه او ماسه بكرامتها ، او يخل بواجباته المهنيه الى لجنه التحقيق التى تتشكل طبقا لنص الماده ٣٩من القانون ٣٩٤ لسنه ١٩٥٥ من:

- موظف فنى بمجلس الدولـه من اداره الفتوى والتشريع بتندبه رئيس هذه الاداره ويرأس اللجنه

- عضوين من النقابه ينتخبهما مجلس النقابه كل سنه .

٢- ترفع لجنه التحقيق تقريرا الى مجلس النقابه ، حتى اذا وجد هذا الاخير ما يبرر السير فى اجراءات المحاكمه ، رفعت الدعوه الى هيئه التأديب من الدرجه الاولى بقرار من مجلس النقابه – ويتولى احد أعضاء لجنه التحقيق الاتهام أمام الهيئه التأديبيه .

وتتكون هيئه التأديب من الدرجه الاولى كما يلى (طبقا لنص الماده ٣٨ من القانون ٣٩٤ لسنه ١٩٥٥):

- أحد وكيلى النقابه رئيسا .

- استاذ باحدى كليات التجارة يختـاره مجلس النقابـه من بين ما ترشحهم مجالس الكليات (عضوا) .

- عضوين من اعضاء مجلس النقابه من الفئه التى ينتمى اليها العضو المقدم للمحاكمه يعينهما مجلس النقابه لمده سنه .

٣- يعلن المحاسب او المراجع المطلوب محاكمته تأديبيا بالحضور أمام الهيئه التأديبيه بكتاب مسجل بعلم الوصول ، موضح فيه ميعاد الجلسه ومكانها وملخص التهم المنسوبه اليه ، وذلك قبل تاريخها بخمسه عشر يوما على الاقل

٤- يجوز للعضو المقدم للمحاكمه التأديبيه ان يحضر بنفسه او يوكل عنه من يشاء من أعضاء النقابه او من المحامين للدفاع عنه ، وللهيئه التأديبيه ان تأمر بحضور العضو شخصيا .

٥- يكون للهيئه التأديبيه من تلقاء نفسها او بناء على طلب العضو المقدم للمحاكمه او العضو المتولى الاتهام ، ان تكلف بالحضور الشهود الذين ترى سماع أقوالهم .

٦- تكون جلسات هيئه التأديب بدرجيتها سريه ، ويعلن قرار كل هيئه الى المتهم بكتاب مسجل بعلم الوصول، خلال عشرة أيام من تاريخ صدوره ، ويقوم مقام الاعلان ، وتسلم صوره منه للمتهم بتوقيع منه فى سجل معد بالنقابه لهذا الغرض .

٧- يجوز خلال ثلاثين يوما من تاريخ اعلان القرار للعضو المتهم الذى صدر قرار ضده من هيئه تأديب الدرجه الاولى ، وكذلك يجوز للعضو المتولى الاتهام ، ان يستأنف القرار المذكور أمام هيئه الدرجه الثانيه باعتبارها هيئه الاستئناف ، وذلك بتقرير يدون فى سجل يعد لذلك بالنقابه .

وميعاد الاستئناف هو ثلاثون يوما من تاريخ اعلان القرار الى المتهم اذا كان حضوريا ، او من تاريخ انتهاء ميعاد المعارضه.

وتتشكل هيئه الدرجه الثانيه (طبقا لنص الماده ٣٨ من القانون ٣٩٤ لسنه ١٩٥٥) على النحو التالى :

- نقيب المحاسبين والمراجعين (رئيسا).

- نائب من اداره الفتوى والتشريع بمجلس الدوله ينتدبه رئيسا (عضوا).

- واحد من بين أعضاء مجلس النقابه يعينه المجلس لمده سنه (عضوا).

٨- قد يصدر قرار الهيئه فى غيبه المحاسب او المراجع المتهم، ويجوز له المعارضه فى قرار الهيئه الصادر غيابيا

وذلك فى خلال ثلاثين يوما بعد تاريخ اعلامه بالقرار ، وتتم المعارضه بمقتضى تقرير يدون فى سجل معد لذلك بالنقابه .

٩- يعاقب المحاسب او المراجع الذى تثبت ادانته باحدى العقوبات التاليه (طبقا لنص الماده ٣٧ من القانون ٣٩٤ لسنه ١٩٥٥):

- الانذار.

- التوبيخ.

الوقف عن العمل مده لا تتجاوز سنتين .

- شطب اسم العضو من جداول النقابه.

وينشر بالجريده الرسميه منطوق القرار التأديبى النهائي الصادرضد احد الاعضاء بشطب اسمه او بوقفه عن العمل .

١٠- يجوز لمن صدر ضده قرار نهائي بشطب اسمه من جداول النقابه ان يطلب من هيئه الدرجه الثانيه التأديبيه، بعد مضى ثلاث سنوات من تاريخ صدوره ، انهاء أثر عقوبه الشطب ، واذا اجيب الى طلبه كان له الحق فى اعاده قيد اسمه فى الجدول ،على ان تعتبر اقدميته فى هذه الحاله من تاريخ القيد الجديد .

اما اذا رفض طلبه ، فيجوز له تجديد هذا الطلب مره اخرى بعد ثلاث سنوات من تاريخ اعلانه من هذا الرفض .

ويلاحظ ان قرار الهيئه التأديبيه النهائى يجوز الطعن فيه امام محكمه القضاء الادارى بمجلس الدوله شأنه فى ذلك شأن سائر القرارات الاداريه التأديبيه النهائيه .

١١- فى حاله اصدار قرار نهائى بشطب اسم المحاسب او المراجع من الجدول ، قد يحصل المتهم بعد ذلك على مستندات تثبت براءته من التهم التى كانت منسوبه اليه ويجوز له فى هذه الحاله ان يلتمس اعاده النظر فى القرار المذكور.

(ب) اجراءات تأديب العاملين الفنيين باداره مراقبه حسابات الوحدات الاقتصاديه التابعه للقطاع العام :

تتمثل هذه الاجراءات طبقا لنص القانون رقم ٤٤ لسنه ١٩٦٥ فى :

١- تختص بمحاكمه العاملين الفنيين بادارات مراقبه الحسابات محكمه تأديبيه مشكله من :

- نائب رئيس مجلس الدوله او احد وكلاء المجلس (رئيسا) .
- مستشار او مستشار مساعد بمجلس الدوله (عضوا) .
- مدير اداره بدرجه وكيل وزاره بالاداره المركزيه للرقابه الماليه على الهيئات ووحدات القطاع العام (عضوا) .
- اقدم اثنين من مديري ادارات مراقبه الحسابات (عضوا) .

٢- تقام الدعوى التأديبيه بناء على تقرير من رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات او من يفوضه في ذلك ويتولى احد اعضاء النيابه الاداريه الادعاء امام المحكمه التأديبيه .

٣- تكون جلسات هذه المحكمه سريه وللعضو المنسوب اليه الاتهام الحضور امامها بنفسه او بواسطه محامي يوكل للدفاع عنه ، وللمحكمه ان تأمر بأن يحضر بنفسه او بواسطه محامي يوكل للدفاع عنه ، وللمحكمه ان تأمر بان يحضر بنفسه ولها ان تحكم غيابيا اذا تخلف عن الحضور .

٤- تتمثل العقوبات التأديبيه في :

- الانذار

- الخصم من المرتب عن مده لاتتجاوز شهرين .

- الحرمان من العلاوه او الترقيه او تأجيل أي منهما عن موعده .

- الفصل النهائي من الخدمه .

ويلاحظ ان احكام هذه المحكمه نهائيه غير قابله للطعن .

الفصل الثاني

مستويات العمل الميداني

Work Standards Field

المبحث الاول : نظام الرقابه الداخليه

المبحث الثاني : برنامج واوراق وعلامات المراجعه

المبحث الثالث : القرائن او ادله الاثبات في المراجعه .

المبحث الاول

نظام الرقابه الداخليه

Internal Control System

تقديم :

عند القيام بمراجعه للقوائم الماليه ، هناك خطوه اولى على درجه كبيره من الاهميه تتمثل في الحصول على فهم للنظام المحاسبي ونظم الرقابه الداخليه المعنيه ، وأهميه هذه الخطوه قد عرفت في المعايير المهنيه منذ عام ١٩٤٧ على الاقل ، كما جسدت في المعيار الثاني من معايير العمل الميداني كالآتي :

"ينبغي ان تكون هناك دراسه دقيقه وتقييم لنظام الرقابه الداخليه الموجود كأساس للعول (الاعتماد) عليه ولتحديد مدى الاختبارات الذي ينبغي ان تقتصر عنده اجراءات المراجعه" .

والامر يتطلب التأكيد على النقاط التاليه في هذه الحاله :

١- ان المراجع يفحص نظام الرقابه الداخليه كاساس للعول (أي الثقه في النظم الموجوده) .

٢- ان المراجع يقوم بدراسه وتقييم نظام الرقابه الداخليه بغرض تحديد اجراءات المراجعه المطلوبه

٣- ان ثقه المراجع لاتكتمل ، فاجراءات تقيد ولكنها لايمكن الاستغناء عنها (١) .

1 -D . R . Carmiehael , Gohn G. Willingham " Auditing concepts and Methods " , Fourthedion Mc - Graw - Hill Book Co , 1987 . p , 1430 .

وسنتناول في هذا الفصل النقطتين الاساسيتين التاليتين بالدراسه المختصره .

الاولى : مفهوم نظام الرقابه الداخليه :

لقد اصبح مفهوم الرقابه الداخليه لايقتصر فقط على مجرد الاجراءات اللازمه للاشراف على وظائف الاقسام الماليه والمحاسبيه بالمشروع ، وانما اصبح يتضمن تخطيط التنظيم الاداري بالمشروع وكل مايرتبط به من وسائل ومعايير .

ولقد اهتمت المنظمات المهنيه للمحاسبين والمراجعين بموضوع الرقابه الداخليه لما له من اثر بالغ الاهميه على موقف المراقب وتحديد مسئوليته وشكلت لجانا للبحث والدراسه في هذا الموضوع بقصد الوصول الى مفهوم لها وتحديد نطاقها ومقوماتها حتى يمكن للاعضاء المنتمين الى هذه المنظمات ان يسترشدوا بذلك اثناء ادائهم لواجباتهم ، وبذلك يسهل تحديد مسئولياتهم في ضوء مبادئ وقواعد واضحه ومحدده . (١)

وقد عرف المعهد الامريكي للمحاسبين القانويين الرقابه الداخليه في تقرير اعده على انها تشمل الخطه التنظيميه ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعه في المشروع بهدف حمايه اصوله وضبط ومراجعه البيانات المحاسبيه والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها ، وزياده الكفايه الانتاجيه ، وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الاداريه الموضوعه (٢)

---

١ أ. د. محمود شوقى عطاالله – المراجعه – مرجع سابق ١٩٠ ، ١٩١

٢ (1) I did _P 144

ومن التعريف السابق يمكن ان نستنتج الاهداف الرئيسيه للرقابه الداخليه على النحو التالي : [1]

١- حمايه اصول المشروع من الاختلاس او التلاعب والمحافظه على حقوقه لدى الغير.

٢- ضبط البيانات المحاسبيه واختبار دقتها بحيث يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات الاداريه واتخاذ القرارت .

٣- رفع درجه الكفايه الانتاجيه في المشروع وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الموضوعه بواسطه المستويات الاداريه العليا ، حتى يسير العمل بدقه وتحقيق الرقابه المنشوده.

وقد قسم تقرير المعهد السابق الرقابه الداخليه الى الاقسام التاليه : [2]

اولا : رقابه اداريه: Administrative Control

وتشمل الخطه التنظيميه والوسائل والاجراءات التى تعنى بصفه رئيسيه بالكفايه الانتاجيه وتطبيق السياسات الاداريه المرسومه ، وتتعلق عاده بطريق غير مباشر بالسجلات المحاسبيه والماليه.

وهناك عده وسائل تعتمد عليها الرقابه الاداريه تشمل: التحليل الاحصائى ، دراسات الوقت والحركه ، تقارير الاداء ، برامج التدريب ، الرقابه على الجوده ، الرقابه عن طريق الموازنات التقديريه ، التكاليف النمطيه ، الخرائط والرسوم البيانيه .

---

١ المرجع السابق ص ١٩١ - ١٩٢

٢ المرجع السابق ص ١٩٢

وتنبغى الاشاره الى ان كلا من الرقابه الاداريه والرقابه المحاسبيه (التى سيأتى الحديث عنها في النقطه التاليه) ليستا مانعتين بالتبادل أي لايمنع وجود احداهما وجود الاخري فكلاهما اساسي لنظام الرقابه الداخليه وتمثل قسما اساسيا منها فالرقابه الاداريه تعد نقطه البدايه في تكوين الرقابه المحسابيه على العمليات . (1)

ثانيا : رقابه محاسبيه Accounting Control

وتشمل الخطه التنظيميه والوسائل والاجراءات التي تعني بصفه رئيسيه وبطريق مباشر بالمحافظه على الاصول ، ودقه السجلات الماليه واجراءات اعتماد العمليات والتصريح بتنفيذها ، وفصل الواجبات المتعلقه باثبات العمليات في السجلات واعداد التقارير الماليه عن الواجبات التي تتعلق بالانتاج او حفظ الموجودات والجرد الفعلي والمراجعه الداخليه .

الاهداف العامه للرقابه المحاسبيه

تتمثل الاهداف التفصيليه للرقابه المحاسبيه – ولكنها ذات طبيعه عامه فيما يلي :

١- السلطه والاعتماد – أي ان العمليات تتم بما يتمشى مع سلطه الاداره العامه او الخاصه .

٢- الصحه – أي ان العمليات المسجله تمثل الاحداث التي حدثت (أي ليست هناك عمليات زائفه (Fictitious)

٣- الكمال – أي ان جميع العمليات التي اجيزت قد سجلت .

٤- دقه التسجيل – أي ان العمليات قد سجلت بدقه فيما يتعلق بـ :

- الحساب – أي صنفت بشكل صحيح في الاستاذ العام .
- القيمه – أي سجلت بالمبغ الصحيح .
- المد – أي سجلت في الفتره المحاسبيه التي تمت فيها .
- التفصيل – اذا كان ذلك عمليا أي ممكن تطبيقه ، تلخص بشكل صحيح في السجلات الفرعيه او المساعده التفصيليه .

(٥) الحمايه – أي ان يكون حق الاستعمال المادي للاصول مخولا لاشخاص معينه وتتخذ احتياطات الامن الماديه ، والمسئوليه عن الرعايه الماديه

للاصول تكون مخوله لاشخاص يكونون مستقلين عن عمليات التسجيل والاعتماد (فصل الوظائف المتضاربه) .

(٦) التسويه (التوفيق) - أي تقارن السجلات المحاسبه مع الاصول المعينه (المتعلقه بها) او تقارن حسابات المراقبه مع السجلات المساعده التفصيليه ، وتعين الفروق ، تفحص وتسجل التعديلات الضروريه .

وهذه الاهداف العامه توفر هيكلا (اساسا) لتحيد ما اذا كانت شركه معينه لديها اجراءات رقابه لتشغيل انواع معينه من العمليات بحيث توفر ثقه مناسبه في الاهداف التي تكون قد تحققت .

هذا وتعتمد الرقابه المحاسبيه في سبيل تحقيقها على الوسائل التاليه [٢] :

١- اتباع طريقه القيد المزدوج في اثبات العمليات .

٢- استخدام حسابات اجماليه (او حسابات المراقبه) مثل حساب اجمالي المدينين وحساب اجمالي الدائنين .

٣- استخدام موازين المراجعه الدوريه والموازين المستقله .

٤- اتباع نظام الجرد المستمر ، واجراء جرد مفاجئ من وقت لآخر لمطابقه ارصده بطاقات الصنف مع الكميات الموجوده فعلا .

٥- مراجعه كشوف البنك مع دفتر البنك او النقديه واعداد مذكرات التسويه الدوريه .

---

1 - Walter G. kell William G. Boynton & Richard E. Ziegler , OP. cit . , PP . 144,145

٢ المرجع السابق - ص ١٩٣

٦- ارسال مصادقات للعملاء والموردين .

٧- اتباع نظام للمراجعه الداخليه .

٨- اعتماد العمليات بواسطه اشخاص مسئولين واعتماد قيود التسويه وتصحيح الاخطاء بواسطه شخص مسئول .

٩- فصل الواجبات الخاصه بموظفي الحسابات عن الواجبات التي تتعلق بالانتاج او بتخزين الممتلكات .

ولعلنا نلاحظ لاول وهله ان الوسائل التسع السابقه هي تفصيل وتطبيق للمبادئ السته التي تسبقها مباشره .

ثالثا : الضبط الداخلي : Internal Check

يهدف هذا القسم من اقسام الرقابه الداخليه الى حمايه اصول المشروع من الاختلاس او الضياع او سوء الاستعمال وذلك عن طريق وضع نظام ذو اجراءات ووسائل تهدف الى مراقبه العمليات مراقبه ذاتيه وبصفه مستمره أثناء الأداء ، ويتوفر ذلك عن طريق تقسيم العمل فيجعل عمل كل فرد بالمشروع يخضع لمراجعه فرد آخر يشترك معه في اتمام تنفيذ العمليه ويراجع الجزء الذي يتم بواسطه من قام بالعمل قبله ، ويستمر ذلك حتى ينتهي تنفيذ العمليه .

وتكمن خواص انظمه الضبط الداخلي فيما يلي:(١)

١- تربط بين النظام الاداري والنظام المحاسبي في المنشأه وتعتبر هذه الانظمه جزءا مكملا لهما وصولا الى تطبيق محاسبه المسئوليات .

١- د. السيد المرسى - مبادئ المراجعه - مكتبة الجلاء الجديده بالمنصوره - ١٩٩١ ص٩١

٢- يتأسس نظام الضبط الداخلي على تحديد واضح للسلطات والمسئوليات وتجزئه هذه السلطات والمسئوليات على اسس سليمه بحيث تتناسب مع طبيعه الوظيفه من جهه ودرجه اهميتها وخبرات شاغلها من جهه اخرى .

٣- تؤكد انظمه الضبط الداخلي على ضروره تنفيذ العمليات المختلفه واثباتها في الدفاتر دون تأخير للاقلال او منع فرص الاخطاء او التلاعب .وتتمثل اغراض انظمه الضبط الداخلي فيما يلي :

١- الوقايه المستمره من الاخطاء على اختلاف انواعها والغش بكافه الطرق

٢- تنفيذ العمليات بالكيفيه والطرق المرسومه والمحدده لكل عمليه بشكل يتفق مع طبيعه هذه العمليات ونوعيتها .

٣- سهوله وسرعه تحديد المسئوليه وحصرها ومعرفه المتسبب في الاهمال او الاخطاء .

٤- ضمان صحه القيود الوارده في الدفاتر وسلامه البيانات مما يؤدي الى صحه وسلامه القرارات المتخذه بناء عليها .

وتنبغي ملاحظه انه ليست هناك انظمه محدده للضبط الداخلي يمكن تطبيقها في كافه الوحدات حيث تختلف تلك الانظمه على حسب ظروف وطبيعه العمل فى الوحدات الاقتصاديه حجم الوحده وشكل التنظيم الادارى فيها، والامكانيات الماديه بالمنشأه ودرجه توافرها بها ، فقد يتطلب نظام الضبط الداخلى استخدام عدد كبير من الموظفين ولذلك يمكن تطبيقه بنجاح فى المشروعات الكبيره والمتوسطه الحجم أكثر من نجاح تطبيقه فى المشروعات الصغيره.

بيد ان هناك مبادئ عامه يجب الاسترشاد بها عند وضع انظمه الضبط الداخلى لتشابه تلك الانظمه فى كثير من الامور ومن اوجه ذلك التشابه ما يلى: (١)

١_ المبادئ التى تتعلق بنظام الضبط الداخلى نفسه:

حتى يكون الضبط الداخلى نظاما مثاليا فى تحقيق اهدافه بفاعليه وسهوله يجب ان يتاسس النظام على المبادئ التاليه:

*ان يكون مبنيا على الدراسه التفصيليه لطبيعه اعمال الوحده الاقتصاديه والتعرف التام على طبيعه واوجه النشاط المختلفه بها .

* ان يكون بسيطا وبعيدا عن التشعب والتعقيد .

* ان يكون عمليا ومتناسبا مع ظروف الوحده الاقتصاديه وحجم الانشطه الجارى القيام بها .

* ان يكون النظام اقتصاديا وقليل التكاليف ومجزيا للوحد الاقتصاديه عن طريق تقسيم العمل بطريقه تحقق للمنشأه اعلى منفعه مع الاهتمام بمؤهلات الافراد وخبراتهم .

* يجب ان يكون نظام الضبط مرنا وقابلا للتكيف وفق ظروف الوحد الاقتصاديه .

٢- المبادئ التي تتعلق بالدفاتر :

* تطبيق نظام الدفاتر المتوازنه بحيث يمكن تصوير حاسبات الاستاذ الاجماليه

١- المراجع السابقه ص ٩١-٩٦

في مدد دوريه بواسطه موظف آخر غير من قام بالتسجيل فيها ضمانا للدقه الحسابيه وبعدا عن الاخطاء .

* ضروره استخراج الاحصائيات والبيانات اللازمه لمتابعه وضبط ورقابه اوجه النشاط المختلفه في الوحد الاقتصاديه وفي المدد المختلفه بالقياس الى مدد سابقه او مثيلاتها في الماضي ويمكن استخدام الرسوم البيانيه في هذا السبيل .

٣- المبادئ التي تتعلق بالعاملين :

* ضروره الاختيار السليم والدقيق للعاملين حتى يعاون هذا الاختيار في سلامه تنفيذ الاعمال بكفاءه تامه .

* ضروره تحديد الاختصاصات وعدم تداخلها وعدم السماح لاي فرد يتخطى هذه الاختصاصات حتى ولو تحت ستار الرغبه في انجاز العمل او التعاون مع الغير .

* حتميه توزيع الاعمال بدقه بجيث يتناسب هذا التوزيع مع ميول الافراد وخبراتهم واستعدادهم ضمانا لاجاده هذه الاعمال .

* يجب تغيير اختصاصات الافراد من وقت لآخر مع ملاحظه عدم الاضرار بمصالح العمل عند تغيير هذه الاختصاصات .

ومن ناحيه اخرى فان انظمه الضبط الداخلي تتمثل في الاجراءات التنظيميه والاداريه والمحاسبيه التي تضمن وتحدد تلقائيه استمرار الاعمال المراد انجازها بالطريقه والكيفيه المحدده لها .

٤- مجموعه الاجراءات التنظيميه والاداريه :

وتستمد هذه المجموعه وجودها من كون الضبط الداخلي نظاما متداخلا مع التنظيم الاداري بل ويستمد وجوده ايضا ونجاحه من نجاح التنظيم الاداري في تحقيق اهدافه وتشمل هذه المجموعه العناصر التاليه :

* الوضوح في تحديد الاختصاصات وتكاملها مع القضاء على التنافر ومع مراعاه ضروره انسياب العمليات المختلفه بطريقه سهله وتلقائيه .
* رسم خطه لاداء الاعمال بطريقه متكامله بحيث تقسم الى عمليات جزئيه يقوم اكثر من فرد بالقيام بها وبحيث يقوم رئيس القسم او الاداره المختص بتجميع وتتبع الخطوات والاجراءات المختلفه للعمل الواحد .
* تحديد الاجراءات التنفيذيه بشكل يساعد على تحديد تبعيه الخطأ أو الاهمال وبذلك لايمكن التهرب او ضياع المسئوليه في حاله حدوث انحراف
* يتم تقسيم العمل بين الادارات والوظائف على اساس الفصل بين الوظائف التاليه :

- وظيفه التصريح بالعمليات والموافقه عليها .
- وظيفه تنفيذ العمليات المختلفه .
- وظيفه الاحتفاظ بعهده الاصول المختلفه .
- وظيفه كتابه التقارير والقيد المحاسبي في الدفاتر والسجلات .

* تحديد ورسم خطوات تنفيذ كل عمليه تفصيليا بحيث لاتترك فرصه للتصرفات الشخصيه الا بموافقه شخص آخر مسئول ويجب على العاملين التصرف في حدود التعليمات واللوائح والاجراءات المحدده وعلى ذلك يتم

تحديد هذه الاجراءات بشكل ينبغي فيه ان تكون محدده المعالم وواضحه ومعقوله .

* ضروره توقيع العاملين على المستندات كاثبات لما قام به من عمل منعا للهروب من المسئوليه في حاله حدوث اخطاء او اختلاسات ، وبالاضافه الى ذلك فان توقيع العاملين على المستندات يجعلهم يشعرون بالمسئوليه ويقدرون تبعاتها .

* يتم استخراج المستندات من عده صور الى الادارات والاقسام المختصه بدلامن انتظار مرور المستند الاصلي الى الادارات ويخدم هذا العنصر فيما يلي :

- وظيفه الرقابه التلقائيه على المستندات .

- توفير وقت انجاز الاعمال والدقه المطلوبه لهذا الانجاز .

٥- مجموعه الاجراءات المحاسبيه :

وتستمد ايضا هذه المجموعه من الاجراءات وجودها من كون النظام المحاسبي واجراءاته احد الروابط والمؤثرات الهامه في الضبط الداخلي متعاونا بذلك مع التنظيم الاداري في الوحده الاقتصاديه ويمكن حصر هذه الاجراءات في :

* ضروره الاثبات بالدفاتر من واقع المستندات اولا باول دون تأخير وهذا يقلل من فرص الخطأ او التلاعب من ناحيه علاوه على سرعه تلبيه رغبه الاداره في الحصول على البيانات .

* انه يتم الاثبات في الدفاتر المحاسبيه من واقع مستندات سليمه من خلال دوره مرسومه ومحدده لها وان تكون هذه المستندات موقعا عليها من المسئولين .

* الاتجاه الى حسابات المراقبه الاجماليه لضبط الحسابات الفرعيه للقضاء على فرص التلاعب في الحسابات او السهو المتعمد في الاثبات .

* اتباع اسلوب المصادقات والمطابقات الدوريه ليتم ضبط الارصده الفعليه بالدفاتر بالارصده الحقيقيه لدى الغير .

* الجرد الفعلي لكل مايقبل الجرد بشكل دوري ومفاجئ على ان يتم هذا الجرد بافراد لاعلاقه لهم بموضوع الجرد ومحله وليس لهم علاقه بالاثبات بالدفاتر المختلفه .

٦- وسائل ومجموعه اجراءات اخرى :

ويمكن اضافه مجموعه اجراءات ووسائل يجب الاستعانه بها لتعميق وارساء قواعد الضبط الداخلي في الوحدات الاقتصاديه وهي :

* ضروره اشعار كل فرد داخل التنظيم الاداري بالوحده بمسئوليته وتعميق هذه المسئوليه وتدعيمها عن طريق اللقاءات المستمره بين الافراد وقياداتهم ومحاوله ربط الاهداف الخاصه بالاهداف القوميه .

* التدريب من خلال برامج محدده ومرسومه للعاملين بالوحده الاقتصاديه على ان يشمل هذا التدريب مجالات التدريب على الوسائل الحديثه للرقابه وكيفيه توفير الوقت والجهد والاموال .

• اتباع طريقه التأمين الشامل على الاصول والموجودات في الوحده الاقتصاديه كذلك التأمين ضد خيانه الامانه على الافراد الذين في عهدتهم أي عهد نقديه او غير نقديه.

وهناك نظام وثيق الصله بنظام الضبط الداخلى وهو نظام المراجعه الداخليه وسنتحدث عنه باختصار فيما يلى:

المراجعة الداخلية(1)

إن المراجعة الداخلية – كما هو معروف – تمثل أحد المكونات الرئيسية التى يتم من خلالها متابعة هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة. وكما هو معروف، فإن المراجعة الداخلية تقوم بتقديم العديد من الخدمات للمنشأة.

تعريف المراجعة الداخلية : Interal Auditing Defined

لقد قام المعهد الأمريكى للمراجعين الداخليين Institute of Internal Auditors (IIA) بوضع تعريف للمراجعة الداخلية وذلك على النحو التالى :

المراجعة الداخلية تتمثل فى وظيفة التقييم المستقلة التى يتم إنشاؤها داخل المنشأة أو المنظمة وذلك من أجل فحص وتقييم أنشطتها وذلك كخدمة يتم تقديمها لتلك المنشأة أو المنظمة.

Internal auditing is an independent appraisal function established within an organization to exanine and evaluate its activities as a service to organization.

ومن التعريف السابق يتضح لنا أنه يحتوى على مكونات عديدة هى :

(1) د. مسعد محمود الشرقاوى، المراجعة – دراسة علمية عملية، مكتبة الجلاء الحديثة – المنصورة، ص ٤ - ١٧.

* داخلى، وتوضح أن المراجعة هنا إنما تتم داخل المنشأة أو المنظمة بواسطة موظفيها.
* وظيفة تقييم مستقلة، حيث توضح أنه ليست هناك حدود أو قيود على رأى المراجع Auditor's Judgment
* أنشئت، وهذا يوضح لنا المنشأة هى التى قامت بخلق وظيفة المراجعة الداخلية.
* فحص وتقييم، وهذا يصف لنا طبيعة المراجعة الداخلية حيث أنها تقوم أولا بالبحث عن الحقائق ثم بعد ذلك بعملية شخصية Subjective Process تهدف إلى تقييم النتائج.
* الأنشطة، وهذا يتضمن أن كافة أنشطة المنشأة أو المنظمة انما تقع فى نطاق المراجعة الداخلية.
* خدمة يتم تقديمها للمنشأة أو المنظمة، وهذا يوضح لنا أن المراجعة الداخلية إنما توجد من أجل مساعدة أو إفادة المنشأة أو المنظمة بأكملها.

وباختصار شديد فإن المراجعة الداخلية هى وظيفة الرقابة التى توجد وذلك بفحص وتقييم كفاية وفاعلية الرقابات الأخرى.

Internal auditing is a control function that esists by examining and evaluating the adequacy and effectiveness of other controls.

تطور المراجعة الداخلية : Evolution of Internal Auditing

إن المراجعة الداخلية بدأت فى شكل وظيفة كتابية يقوم بها شخص واحد إذ يقوم بصفة أساسية بالتحقق المستقل للفواتير المستحقة على المنشأة وذلك قبل تسديدها ثم بعد ذلك وعبر مرور السنوات فإن المراجعة الداخلية نجدها وقد تطورت تطوراً ملحوظاً إذ أصبحت تتمثل فى نشاط مهنى ذو كفاءة عالية تمتد لتقييم كفاءة وفعالية كافة أوجه عمليات المنشأة المالية وغير المالية. إن هذه التغيرات قد أدت إلى تكوين أقسام للمراجعة الداخلية حيث أصبح هناك مدير لقسم المراجعة يقوم بالتقرير مباشرة إلى مجلس الادارة أو إلى لجنة المراجعة.

إن نمو وأهمية المراجعة الداخلية للمنشأة قد صاحبهما اعتراف مهنى متزايد تجاه المراجع الداخلى. إن المعهد الأمريكى للمراجعين الداخليين قد تأسس فى عام ١٩٤١، ويبنغ عدد أعضائه حاليا ٥٠٠٠٠ عضواً، أضف إلى ذلك أنه فى عام ١٩٧٢ فقد قام المعهد بعقد إمتحانات وإعطاء شهادات لمن يجتاز امتحانات المراجع الداخلى ويتكون هذا الامتحان والذى يستمر يومين من :

* المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق.
* الأساليب الإدارية والكمية ونظم المعلومات.
* المحاسبة والتمويل والاقتصاد.

ولكى يصبح الشخص مراجعاً داخلاً مؤهلاً Certified internal auditor (CIA) فإنه لزاما عليه أن يجتاز الامتحان السابق وأن يكون لديه خبرة عملية فى مجال المراجعة الداخلية مدتها عامان أو ما يعادل ذلك.

أهداف ونطاق المراجعة الداخلية:

Objectives and Scope of Internal Auditing

إن البيان الخاص بمسئوليات المراجعة الداخلية والصادر عن المعهد الأمريكى للمراجعين الداخليين قد أوضح هدف المراجعة الداخلية فى أنه يتمثل فى مساعدة الأعضاء على القيام بمسئولياتهم وذلك على نحو فعال ولتحقيق هذا الهدف، فإن المراجعة الداخلية تقوم بإجراء تحليل وتقييم وعمل التوصيات المتعلقة بالأنشطة التى تمت مراجعتها.

إن هدف المراجعة الداخلية يشتمل على إيجاد رقابة فعالة فى المنشأة أو المنظمة وذلك بتكلفة معقولة.

إن البيان الصادر عن المعهد الأمريكى للمراجعين الداخليين قد أوضح نطاق المراجعة الداخلية حيث يشتمل على ما يلى :

* مراجعة سلامة ومدى الاعتماد على نتائج العمليات والبيانات المالية والوسائل المستخدمة لقياس وتبويب وإعداد التقارير عن تلك النتائج.
* مراجعة النظم التى قامت المنشأة بإعدادها وذلك لضمان مدى تمشيها مع سياسات المنشأة وخططها وإجراءاتها والقوانين التى قد يكون لها تأثير فعال على عمليات المنشأة وعلى التقارير التى يتم إعدادها.

* مراجعة الوسائل الخاصة بحماية اصول المنشأة والتحقق من وجود تلك الأصول .
* تقييم مدى استخدام موارد المنشأة بشكل كفء وعلى نحو اقتصادى.
* مراجعة العمليات والبرامج وذلك للتأكد من أن النتائج تتمشى مع الأهداف التى وضعت من أجلها وللتأكد من أن هذه العمليات أو البرامج يتم تنفيذها كما هو مخطط لها من قبل.

إن النشاطين الأخيرين يتعلقان بالمراجعة الإدارية، إن المراجعة الداخلية تقوم بتنفيذ أنشطتها فى ظل السياسات التى وضعتها إدارة المنشأة ومجلس إداراتها.

معايير ممارسة مهنة المراجعة الداخلية:

Practice Standards of Internal Auditing

إن المعهد الأمريكى للمراجعين الداخليين قام بوضع خمسة معايير عامة تتعلق بممارسة مهنة المراجعة الداخلية، وهذه المعايير هى :

* الاستقلال — Independence
* الكفاءة المهنية — Professional Proficiency
* نطاق العمل — Scope of Work
* أداء عمل الراجعة — Perfermance of Audit Work
* إدارة قسم المراجعة الداخلية — Management of Internal Auditing Department

إن كل معيار من هذه المعايير العامة إنما يتم تدعيمها بعدد من المعايير الخاصة Specific Standards كما سيتضح لنا فى الصفحات التالية.
إنه يمكن القول بأن هناك تشابه بين المعايير العامة التى أصدرها المعهد الأمريكى للمراجعين الداخلين ومعايير المراجعة المتعارف عليها الصادرة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين The ACIPA Generally Accepted Auditing Standards (GAAS).

ملخص للمعايير العامة والمعايير الخاصة المتعلقة بممارسة مهنة المراجعة الداخلية.

الاستقلال: يجب على المراجع الداخلى أن يكون مستقلا عند أدائه للأنشطة التى يقوم بمراجعتها.

* المركز التنظيمى : ان الوضع التنظيمى لقسم المراجعة الداخلية يجب أن يتسم بالكفاية حتى يمكن إنجاز مسئوليات المراجعة.
* الموضوعية : إن المراجع الداخلى يجب أن يكون موضوعيا عند قيامه بعمليات المراجعة.

الكفاءة المهنية: إن المراجعة الداخلية ينبغى أن يتم أداؤها بكفاءة وعناية مهنية معقولة.

قسم المراجعة الداخلية:

* تعيين مراجعين داخليين : إن قسم المراجعة الداخلية يجب أن يقدم ضماناً بأن المراجع الداخلى إنما يتمتع بكفاءة علمية ومهنية ملائمة حتى يتمكن من أداء عمله.

* المعرفة والمهارة: إن قسم المراجعة الداخلية يجب أن يحصل على كل من المعرفة والمهارة اللازمتين لتنفيذ مسئولياته فى أعمال المراجعة.

المراجع الداخلى:

* التمشى مع معايير ممارسة المهنة: إن المراجع الداخلى يجب عليه التمشى مع معايير ممارسة المهنة.

* المعرفة والمهارة: إن المراجع الداخلى يجب أن يكون لديه المعرفة والمهارة التى تمكنه من أداء عمليات المراجعة.

* العلاقات الإنسانية والإتصال: إن المراجع الداخلى يجب أن يكون ماهرا فى تعامله وإتصاله بالآخرين وذلك على نحو فعال.

* التعليم المستمر: إن المراجع الداخلى يجب عليه أن يحافظ على كفاءته المهنية وذلك من خلال التعليم المستمر.

* عناية مهنية معقولة: إن المراجع الداخلى يجب أن يمارس عناية مهنية معقولة Due Professional care عند قيامه بأعمال المراجعة الداخلية.

* **نطاق العمل**: إن نطاق المراجعة الداخلية يجب أن يشتمل على فحص وتقييم كفاية Adequacy وفعالية Effectivencess نظام الرقابة الداخلية للمنشأة وجودة الأداء Quality of Performance فى تنفيذ المهام والمسئوليات التى يتم تحديدها للأشخاص العاملين بالمنشأة.

* سلامة المعلومات ومدى الاعتماد عليها Rehability and Intergri-ty of Information ان المراجع الداخلى يجب أن يقوم بمراجعة سلامة المعلومات المالية ونتائج التشغيل ومدى الاعتماد عليها وكذلك الوسائل المستخدمة للتحقق منها وقياس وتبويب تلك المعلومات والنتائج التى يتم التقرير عنها.

* التمشى مع السياسات والخطط والاجراءات والقوانين والتعليمات Com-pliance with policies, plans, procedures, laws, and Regulations ان المراجع الداخلى يجب أن يقوم بمراجعة تلك النظم التى قامت المنشأة بوضعها وذلك للتأكد من أن تلك النظم تتمشى مع تلك السياسات والخطط والاجراءات والقوانين والتعليمات والتى قد يكون لها تأثير فعال على العمليات وان التقارير يجب ان تحدد ان المنشأة ككل تعمل وتتمشى مع تلك السياسات والخطط والاجراءات والقوانين والتعليمات.

* حماية الأصول Safeguarding of assets إن المراجع الداخلى يجب أن يقوم بمراجعة وسائل حماية الأصول والمحافظة عليها والتأكد من ملاءمة تلك الوسائل وكذكل عليه ان يتحقق من وجود تلك الأصول.

* الاستخدام الاقتصادى والكفء لموارد المنشأة إن المراجع الداخلى يجب أن يتأكد من سلامة استخدام موارد المنشأة على نحو اقتصادى وكفء.

* تحقيق الأهداف المرجوة من العمليات والبرامج. إن المراجع الداخلي يجب أن يقوم بمراجعة العمليات أو البرامج وذلك للتأكد من أن النتائج تتفق

مع تلك الأهداف وكذلك التأكد من أن العمليات او البرامج انما يجرى تنفيذها كما هو مخطط لها.

أداء عمل المراجعة : إن عمل المراجعة يجب ان يشتمل على تخطيط عملية المراجعة Pianning the audit وفحص وتقييم المعلومات وتوصيل النتائج ومتابعتها.

- تخطيط عملية المراجعة : ان المراجع الداخلى يجب أن يقوم بتخطيط كل عملية مراجعة.
- فحص وتقييم المعلومات: إن المراجع الداخلى يجب أن يقوم بجمع وتحليل وتفسير المعلومات وذلك لدعم نتائج المراجعة.
- توصيل النتائج : إن المراجع الداخلى يرجى أن يقوم بالتقرير عن نتائج عمل المراجعة.
- المتابعة : Following up إن المراجع الداخلى يجب أن يقوم بعملية المتابعة وذلك للتأكد من أن هناك إجراءات متابعة تم إتخاذها بصدد نتائج المراجعة التى تم التقرير عنها.

إدارة قسم المراجعة الداخلية: ان مدير قسم المراجعة الداخلية يجب أن يقوم بإدارة قسم المراجعة وذلك على نحو ملائم.

- الهدف والسلطة والمسئولية : إن مدير قسم المراجعة الداخلية يجب أن يكون لديه بيان واضح يحدد كل من الهدف والسلطة والمسئولية عن قسم المراجعة الداخلية.

- التخطيط : إن مدير قسم المراجعة الداخلية يجب ان يقوم بوضع الخطط اللازمة لتنفيذ مسئوليات قسم المراجعة الداخلية.

- السياسات والإجراءات : إن مدير قسم المراجعة الدخلية يجب عليه ان يقوم بتزويد العاملين بقسم المراجعة بسياسات وإجراءات مكتوبة وذلك لإرشادهم فى القيام بواجباتهم.

- إدارة الموارد البشرية وتنميتها: إن مدير قسم المراجعة الداخلية يجب أن يقوم بوضع برنامج لاختيار وتنمية الموارد البشرية للعاملين بقسم المراجعة الداخلية.

- المراجعون الخارجيون : إن مدير قسم المراجعة الداخلية يجب ان يقوم بالتنسيق بين مجهودات المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

- ضمان الجودة Quality assurance : إن مدير قسم المراجعة الداخلية يجب أن يقوم بوضع برنامج ضمان الجودة والمحافظة عليه وذلك لتقييم عمليات قسم المراجعة الداخلية.

إن المعهد الأمريكى للمراجعين الداخليين لديه لجنة للمعايير المهنية Professional Standards Committee (PSC) والتى تقوم بإصدار بيانات Statements عن معايير المراجعة الداخلية والتى ينظر إليها على أنها بمثابة تفسيرات معتمدة لممارسة تلك المعايير.

وفيما يلى شرح مختصر لكل معيار من المعايير الخمسة للمراجعة الداخلية:

الاستقلال : Independence

إن مفهوم الاستقلال الذى قام بوضعه المعهد الأمريكى للمراجعين الداخليين يختلف عن مفهوم الاستقلال الصادر عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين.

إن المراجعين الداخليين هم موظفون بالمنشآت التى يقومون بمراجعتها.

إن معيار استقلال المراجع الداخلى - كما سبق القول - يعنى أنه يجب أن يكون مستقلا عن الأنشطة التى يقوم بمراجعتها The Inernal auditor should be independent of the activies he audits.

إن هذا الاستقلال يمكن تحقيقه وذلك من خلال كل من الموضوعية Objectivity والمركز الوظيفى الذى يتمتع به المراجع الداخلى داخل المنشأة Organizational Status.

إن الاستقلال يمكن تعزيزه ودعمه - على سبيل المثال - عندما يكون مدير قسم المراجعة الداخلية:

(١) مسئولا أمام شخص فى المنشأة ذو سلطة كافية وذلك لضمان قيامه بمراجعة كاملة وفعالة وأن يتمكن من اصدار التوصيات اللازمة.

(٢) له اتصال مباشر مع مجلس إدارة المنشأة أو مع لجنة المراجعة.

إن الموضوعية تتطلب من المراجع الداخلى أن يكون ذا موقف أو اتجاه ذهنى مستقل Independent mental attitude عند أدائه لأعمال المراجعة. إن الموضوعية يتم إفسادها فى حالة ما إذا قام المراجع الداخلى بمسئوليات تتعلق بعمليات التشغيل أو القيام باتخاذ قرارات إدارية.

الكفاءة المهنية : Professional Proficiency

إن هذه المجموعة من معايير ممارسة المهنة تعترف بالحاجة إلى الكفاءة Proficiency والأهلية Competence وبذل عناية معقولة duecare عند القيام بأعمال المراجعة الداخلية.

إن المعايير الخاصة للمراجعة الداخلية تم وضعها من أجل كل من قسم المراجعة الداخلية والمراجع الداخلى .

إن هذه المعايير تعترف بأن كل من قسم المراجعة الداخلية والمراجع الداخلى يجب أن يتوافر فيهما المعرفة والمهارة والانضباط disciplines لتنفيذ مهام ومسئوليات المراجعة .

إن المعايير المتعلقة بالمرجع الداخلى تشمتل على :

(١) الالتزام بمعايير السلوك وآداب ممارسة المهنة .

(٢) العلاقات الإنسانية ومهارات الاتصال .

(٣) التعليم المهنى المستمر ،

نطاق العمل : Scope of Work

إن هذه المعايير تعترف بأن عمل المراجع الداخلى قد يمتد فيما وراء اعتبارات المراجعة المالية للرقابة الداخلية (سلامة المعلومات المالية ومدى الاعتماد عليها وكذلك حماية الأصول) . فعلى سبيل المثال فهناك معيار يتعلق بالتزام المراجع الداخلى بالقوانين والتعليمات ، ومعيار ان آخران يتعلقان بالمراجعة الإدارية . إن نطاق معايير العمل تساعد المراجع الداخلى وترشده إلى كيفية تأدية كل نوع من هذه المراجعات .

أداء عمل المراجعة : Performance of Audit Work

إن معايير الأداء توضح أن هناك أمور لا يمكن الاستغناء عنها فى أى نوع من المراجعات ؛، وهذه الأمور أو الأركان هى : التخطيط ، والفحص ، وتقييم أدلة الإثبات ، وأخيرا توصيل النتائج .

إن معايير الأداء تساعد على ترسيخ وتحديد أهداف الأداء . فعلى سبيل المثال نجد أن هناك معيارا يتعلق بالمتابعة وهذا المعيار يعتبر معيارا فريدا فى مجال المراجعة الداخلية . ان معيار المتابعة Following up Standard يتطلب من المراجع الداخلى القيام بتقييم الإجراءات التى يتم اتخاذها بشأن نتائج المراجعة التى يتم التقرير عنها، وكذلك متابعة وتنفيذ التوصيات الواردة بتقريره .

إدارة قسم المراجعة الداخلية :

Management of the Internal Auditing Department

إن المعايير المتعلقة بإدارة قسم المراجعة الداخلية تشتمل على توجيهات وإرشادات تساعد مدير قسم المراجعة الداخلية على القيام بمسئولياته. إن هذه التوجيهات تتعلق بالهدف من عملية المراجعة الداخلية والسلطة والمسئولية الملقاة على هذا القسم لوضع برنامج المراقبة على الجودة والمحافظة عليه. إن هذه المعايير تشتمل على وضع برنامج من أجل تعيين وتنمية قدرات العاملين بقسم المراجعة الداخلية وكذلك كيفية تحقيق الانسجام والتناسق بين عمل المراجع الداخلى والمراجع الخارجى .

العلاقة مع المراجعين الخارجيين :

Reletionship with External Auditors

عادة ما تكون هناك علاقة حميمة Close relationship بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين للشركة وكما سبق إيضاحه فإن عمل المراجع الداخلى قد يكون مكملا – ولكن ليس بديلا عن – لعمل المراجعين الخارجيين عند مراجعة القوائم المالية. وكما سبق ذكره، فإن من مسئوليات مدير قسم المراجعة الداخلية العمل على تحقيق التنسيق بين عمل المراجعين الداخليين وعمل المراجع الخارجى .

وعلى الرغم من أن هناك علاقة وطيدة بين كل من المراجع الداخلى والمراجع الخارجى ، إلا أنه ما زالت هناك بعض الفروق الجوهرية بين كل منهما :

الفرق بين المراجع الداخلى والمراجع الخارجى

	المراجع الداخلى	المراجع الخارجى
- صاحب العمل	الشركات والوحدات الحكومية	مكاتب المحاسبة والمراجعة (CPA Firms)
- الجهة التابع لها	معهـد المراجعين الداخليين (*)	المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (وفى مصر نقابة المحاسبين والمراجعين)
- الشهادة الممنوحة	مراجع داخلى Certified Internai Auditor (CTA)	محاسب قانونى Certified Public Accountant (CPA)
- الترخيص بمزاولة المهنة	لا	نعم
- المسئولية الأساسية	أمام مجلس الإدارة	أمام أطراف خارجية
- نطاق المراجعة	كافة أنشطة المنشأة	القوائم المالية وذلك بصفة أساسية
- التمتع بالاستقلال	لا يتمتع بالاستقلال	يتمتع بالاستقلال
- واضع برنامج المراجعة	مدير إدارة المراجعة الداخلية	هو نفسه

(*) فى أمريكا ، أما فى مصر فالمراجع الداخلى يتبع مدير إدارة المراجعة الداخلية فى الشركة أو الوحدة التى يعمل بها.

العوامل التي تميز نظام الرقابه الداخليه الفعال: [1]

هناك عوامل عديده تساهم في جعل نظام الرقابه الداخليه نظاما فعالا: ومن بينها :

(١) هيئه الموظفين المؤهلين (الاكفاء) والامناء بدرجه عاليه :

Qualified Employees

ينبغي على المراجع ان يولى اهتماما خاصا للتاكد من ان وظائف المشروع محدده تحديدا دقيقا وان كل فرد من الموظفين في المكان الملائم لمؤهلاته وخبراته ....

ونتيجه لذلك ، فانه عند تقييم نظم الرقابه الداخليه ، على المراجع ان يأخذ في الاعتبار استفسارات مثل :

* هل سبق تدريب الموظفين والمديرين المنفذين على اداء المهام الموكوله اليهم ، وهل يفهمون اسباب تكليفهم بها ؟
* هل هم مؤهلون للقيام بمهامهم المعينه لهم ؟
* هل يتم الاشراف عليهم بدرجه كافيه من المستويات الاعلى وهل هم يشرفون بدرجه كافيه على مرؤوسيهم ؟
* هل الاشخاص الذين يستعملون الاموال والاصول المتداوله الاخرى مؤمن عليهم ؟

(٢) الهيكل التنظيمي الجيد :

Oganization Structure Proper

ان وجود خطه تنظيميه من ضروريات نجاح المشروع ويجب ان يراعي عند وضع الخطه الوضوح الكامل والدقه في تحديد :

أ- خطوط ومستويات المسئوليه .

1- Royer H. Hermanson, Jerry R. strawser & Robert H.strawser " Auditing Theory and Practice " Fourth Edition, Richard D. Irwin Inc., 1987. PP. 208 - 211.

ب- سلطات وواجبات كل وحده من وحدات المشروع ، وكل واحد من العاملين في المستويات الاداريه العليا والوسطى والدنيا .

جـ- الاطار الذي يحكم تفويض السلطه وحدود التفويض .

وقد يبدو ان مصطلحات السلطه والمسئوليه والواجب كلها تعني شيئا واحدا او عباره عن مترادفات وذلك نظرا لصعوبه وضع خطوط فاصله وقاطعه بين كل مصطلح والمصطلحين الاخرين الا ان الواقع ان هذه المصطلحات ليست كلها متماثله تمام التماثل بل ان الشخص قد يكلف باداء واجبات معينه دون ان تكون له سلطه واضحه كما يحدث في بعض الاحيان ان تتركز السلطه النهائيه فيما يتعلق بعمل او تصرف في شخص دون ان يكون مسئولا امام شخص آخر او مستوى آخر من مستويات المسئوليه .

وحتى تخدم الخطه التنظيميه اهداف الرقابه الداخليه على اعمال المشروع وتصرفاته ونضمن حسن اداء العمل والقضاء على احتمالات الغش والتزوير وفرص استغلال السلطه للعبث بمقدرات المشروع وبامواله تحقيقا لمصلحه او لمنفعه شخصيه والكشف عن الاخطاء اولا باول ومنع تراكمها يجب :

أ- ان تكون حدود السلطه واضحه وان يعرف كل واحد من العاملين الواجبات المسنده اليه وحدودها والاعمال والتصرفات التي تقع داخل هذه الحدود وتلك التي تقيع خارجها بحيث يمنع تضارب الاختصاصات او تداخل بعضها في بعض .

ب- الفصل بين آداء العمل وسلطه تسجيله او تسجيل نتائجه في دفاتر وسجلات المنشأه .

جـ- الفصل بين الاحتفاظ بالاصل والمحاسبه على كل مايتعلق به او يرتبط به وعلى سبيل المثال لايجوز لامين الخزينه ان يجمع بين الخزينه وبين اثبات عمليات الخزينه في سجلات القيد الاولى وحسابات الاستاذ مثل حسابات الخزينه (او الصندوق او النقديه) والعملاء والموردين كما لايجوز ايضا الجمع بين طلب شراء بضاعه والقيام بشرائها وتخزينها واستخدامها [1] .

(٣) نظام محاسبي سليم : Proper Accounting System

ان تعريف النظام المحاسبي تعريفا وافيا امر ليس من السهوله بمكان الا اننا نرى ان النظام المحاسبي هو عباره عن مجموعه من النظريات والمبادئ والاسس العلميه والطرق والاساليب والاجراءات الفنيه التي تتبع لتحقيق العمليات الماليه وتسجيلها وتبويبها وقياس وترشيد الاداره فيما تتخذه من قرارات ولغير ذلك من الاغراض .

ويقوم النظام المحاسبي السليم على دعائم عده فيما يلي اهمها :

أ- مبادئ واسس وقواعد محاسبيه تحكم التكييف او التوجيه المحاسبي لعمليات المشروع التي يمكن قياسها والتعبير عنها بوحدات ماليه ويتعين تحديد مفاهيمها بكل وضوح والثبات على هذه المفاهيم من فتره الى اخرى .

ب- طرق واساليب واجراءات فنيه يتعين اتباعها للتحقق من صحه العمليات وجديتها ولضمان دقه تسجيلها وتبويبها في الدفاتر والسجلات المستخدمه من واقع مستندات سليمه لقياس نتيجه النشاط وتبيان المركز المالي وعرض

---

[1] د. أحمد حسن زغلول ، د. محمد عبد الشكور حجازى - المراجعه - الاسس النظريه والمجالات التطبيقيه - الجزء الاول - ١٤٨ هـ ١٩٨٨ م مكتبة الانصارى ص ١٥١ - ١٥٢ .

النتائج والبيانات الماليه للاغراض المختلفه على ا لاداره وعلى الجهات الاخرى التي تعنيها امور المشروع .

جـ- مجموعه دفتريه : ويقصد بذلك مجموعهن الدفاتر والسجلات والبطاقات التي تستخدم في المشروع لاغراض تسجيل عملياته ، ويجب ان يراعي في المجموعه الدفتريه ان تكون مناسبه لنوع النشاط الذي يقوم به المشروع وطبيعه وحجم عملياته والاغراض التي يستهدفها المشروع من استخدامها .

د- مجموعه مستنديه : وتضم جميع المستندات المختلفه المستخدمه في اغراض المشروع ويتعين تصميم كل مستند وتحديد دورته بشكل يحقق الهدف من المستند ، ويخدم اغراض الرقابه الداخليه .

ويعد كل مستند من اصل وعدد من الصور تستخدم كل منها لاغراض الرقابه وتسجيل المعلومات والبيانات في السجلات واجراء المطابقه المزدوجه بين النتائج كما تظهرها السجلات او الحسابات التي تم اثبات العمليات فيها من واقع اصل المستند او احدى صوره .

هـ- تقسيم وتوزيع العمل المحاسبي بين العاملين بحيث لاينفرد احدهم بالقيام بعمليه من بدايتها الى نهايتها ، وانما يتعين اشتراك اكثر من فرد في القيام بمراحل العمل المختلفه في تسلسل يتيح للفرد ان يراجع عمل من سبقه ، وذلك للقضاء على فرص الخطأ والغش والتزوير والكشف عنها حال وقوعها [1] .

---

١ المرجه السابق – ص ١٥٢ – ١٥٣ .

٤- اجراءات وقائيه : Precaution Procedures

يتضمن نظام الرقابه الداخليه عاده الكثير من الوسائل والاجـراءات التـي تتخذ لمنع وقوع الخسائر والوقايه منها او الحد مـن آثارهـا بقدر الامكـان وللقضـاء على الاختلاس والسرقه والضياع والتلف في شتى صوره واشكاله ومن امثلـه الاجراءات الوقائيه التي يتخذها المشروع مـايلي :

أ- التأمين على اصول المشروع ضد الاخطار المختلفه مثل الحريق والسـرقه والتأمين على بعض العـاملين الذيـن ينصب عملهم الاساسـي علـى الاحتفـاظ ببعض اصول المشـروع والمحافظـه عليهـا مثـل التـأمين علـى امنـاء الخزائـن وامناء المخازن ضد خيانه الامانه .

ب- الجرد المفـاجئ : أي الـذي يتـم دون سـابق اخطـار مثـل الجـرد المفـاجئ للخزينه والجرد المفاجئ للمخازن ، وحتى يحقق هذا الجرد الاهداف المرجـوه منه يجب الا يشترك فيه احد الاشخاص الذين يتم جرد مـا فـي عهدتهـم للتـأكد من صحه آدائهم للعمل ولكن هذا لايمنع من وجـوده او حضـوره اثنـاء عمليـه الجرد ، ويلاحظ ان الجرد المفاجئ يساعد الى حد كبير في الكشـف عـن ايـه تصرفات غير سليمه فـي العهده ، كمـا ان لـه اثـرا معنويـا يمنـع وقـوع هـذه التصرفات او يحد من وقوعها .

جـ- الرقابه المزدوجه وتتحقق هذه الرقابه عن طريق اثبات العمليه فـي اكثر من سجل من نفس المستند او من صوره منه بمعرفه اشخاص مختلفين

واجراء المطابقه بين البيانات المثبته فى السجلات للتاكد من صحه الاثبات اوالتسجيل : [1]

(٥) نظام جيد للمراجعه الداخليه :

Proper Lnternal Auditing System

سبق تناول هذه النقطه بالتفصيل .

رابعا : مسئوليه المراقب تجاه نظام الرقابه الداخليه : [2]

اختلف الراى بين المحاسبين بالنسبه لمدى مسئوليه الرقابه الداخليه بمفهومها الواسع وفروعها المختلفه سالفه الذكر .

فهناك فريق من المحاسبين يرى ان المراقب يعتبر مسئولا عن فحص وتقييم نظام الرقابه المحاسبيه (المراجعه الداخليه) وهى مجال عمله الاساسى ، وكذلك يعتبر مسئولا عن فحص نظام الضبط الداخلى لانه يتعلق بالوسائل المتبعه للمحافظه على اصول المشروع ، اما الرقابه الاداريه فنظرا لانها تشمل على وسائل لا تتعلق بالنواحى الماليه للمشروع فان المراقب يعتبر غير مسئول عنها لانها تخرج عن اختصاصاته كما ان تاهيله العملى والعلمى لم يتضمن التدريب على هذه النواحى .

والفريق الثانى من المحاسبين يرى ان المراقب مسئول عن فحص وتقييم نظام الرقايه الداخليه كله بما فى ذلك الرقابه الاداريه لانه فى الحقيقه فان وسائل الرقابه تعتبر اداريه بما في ذلك وسائل الرقابه المحاسبيه لان كل هذه الوسائل تضعها الاداره وان تقسيم الرقابه الداخليه الى الفروع المختلفه

---

١ المرجع السابق ص ١٥٣-١٥٤ .

٢ المرجع السابق ص ١٩٣-١٩٩٤ .

انما يجرى لغرض تمييز وسائل الرقابه المحاسبيه التي يهتم بها المراقب بصفه خاصه وبطبيعه الحال تتعلق بمجال اعماله بشكل اكثر من الوسائل الاخرى ، ولهذا فان المراقب مسئول عن فحص وتقييم النظام كله .

الا ان توسيع نطاق مسئوليه المراقب الى هذا الحد قد يجعل المراقب يبذل جهدا كبيرا في فحص اشياء ليس متخصصا فيها ولايستطيع ان يعطي حكمه فيها بدقه ، كما انه لايستطيع ان يحدد لنفسه المدى الذي يجعله مطمئنا الى المستوى الذي يجب ان تكون عليه وسائل الرقابه الاداريه ولهذا فانه ليس من صالح المراقب توسيع نطاق الفحص الى هذا المدى وحتى لو ان الفحص قد اتسع نطاقه الى هذا الحد فان نتائجه لن تفيد كثيرا بالنسبه لمجال المراجعه ونطاقها .

لذلك اصبح من المتفق عليه ان المراقب يعتبر مسئولا بلا شك عن فحص تلك الوسائل الخاصه بالرقابه الاداريه والتي يكون لها اثر واضح على النواحي الماليه بالمشروع ، فمثلا يعتبر استخدام الموازنات التخطيطيه في اغراض الرقابه وسيله من وسائل الرقابه الاداريه ولكنها تتعلق بالنواحي المحاسبيه والماليه ولهذا يعتبر المراقب مسئولا عن فحصها وتقييمها .

وفيما عدا ذلك فانه ليس من المنطق اعتبار المراقب مسئولا عن امور لم يتدرب على فحصها وقييما كما انها تختلف من مشروع لآخر تبعا لاختلاف الظروف وطبيعه النشاط ، واذا تيسر له ذلك فان قيامه بها لن يفيد في تحقيق اهداف عمليه المراجعه كثيرا ، فمثلا مافائده فحص المراقب لنظام الرقابه الداخليه على جوده المنتجات وهي ناحيه فنيه ترتبط باعمال المهندس اكثر من ارتباطها باعمال المحاسب ، كذلك الحال بالنسبه لدراسات الوقت والحركه الا

اذا كانت أي ناحيه من هذه النواحي لها اثر مباشر علـى النواحي الماليـه كـأن يكون لها اثر واضح بالنسـبه لتحديـد تكلفـه المنتجـات فيتطلـب الامـر فـي هـذه الحاله قيام المراقب ببعض الاختبارات والفحص ، فمثلا قد يلجأ المراقـب الـى فحص التقارير الاحصائيه وتقارير الاداء قبل ان يقتنع بصحه البيانات الخاصـه بالاجور وحجم العماله واجراء المقارنات الخاصة بحجم الانتـاج وغيرهـا مـن الامور .

واخيرا نوم الاشاره الى انه كثيرا مايطلب من المراقب بصفته خبيرا ان يرفـع تقريرا مطولا للاداره عن النتائج التي توصل اليها اثناء تنفيذه لعمليه المراجعه وذلك بعد الانتهاء منها وتقديم التقريـر المختصـر الـى الجمعيـه العموميـه عـن نتيجـه الاعمـال والمركـز المـالي ولايعد ذلـك خروجـا عـن القواعـد والمبـادئ الاساسيه للمراجعـه لان المراقـب انمـا يقوم بعملـه فـي هـذه الحالـه بصفـه استشاريه الى جانب انه يعتبر اقدر الناس على القيام بهذا الواجـب لمـا لـه مـن خبره واسعه النطاق ولما استطاع ان يتلمسه من امور اثناء قيامه بواجباته فـي مراجعه حسابات المشروع .

ومما يؤكد اهميه فحص وتقييم نظام الرقابه بواسطه المراقب قبـل قيامـه بـاداء واجباته ، ان معهد المحاسبين بامريكا قد أبـرز اهتمامـه بهـذه الناحيـه وجعلهـا احدى مستويات الاداء المهني المتعلقه بالعمل الميداني لعمليه المراجعه . (١)

---

١ د. محمود شوقي عطاالله – مرجع سابق – ص٢٠٥

المبحث الثاني

برنامج واوراق وعلامات المراجعه

Program Paers & Ticks of Auditing

سوف نتناول في هذا الفصل النقاط الأساسيـــــة الاتيه بالدراسه

اولا : برنامج المراجعه : Audit Program

يمثل برنامج المراجعه الخطه التفصيليه للعمل والتي تظهر بوضوح الاجراءات الواجب القيام بها موزعه توزيعا واضحا على القائمين بعمليه المراجعه (المساعدون ، والمندوبون ، والمراجع) مع بيان الوقت المقدر والفعلي لكل اجراء حتى يتم من خلاله تعرف المراجع على كفاءه مساعديه ومندوبيه في عمليه المراجعه .

هذا ويتضمن برنامج المراجعه ركنين اساسين هما :

- تحديد الاهداف المراد تحقيقها ، والاجراءات اللازمه لتحقيق هذه الاهداف .
- وضع برنامج زمني لكل خطوه او مرحله من مراحل تنفيذ البرنامج وتحديد مسئوليه كل فرد يشترك في التنفيذ .

مقومات برنامج المراجعه الجيد : [1]

لكي ينجح برنامج المراجعه في تنفيذ عمليه المراجعه بدقه وكفاءه يجب ان يراعي في وضع برنامج المراجعه الاعتبارات التاليه :

١- اعداد برنامج المراجعه بما يتفق مع نطاق عمليه المراجعه التي كلف

١ د. أحمد حسن زغلول ، د. محمد عبد الشكور - مرجع سابق ص ١٣٣ .

بقيامها المراجع أي ان لكل عمليه مراجعه برنامج خاص لها يتفق مع نطاقها وطبيعه المنشأه محل المراجعه .

٢- اعداد برنامج المراجعه في اطار نظام الرقابه الداخليه الموجود والمطبق في المنشأه ومعنى هذا الا يتم وضع برنامج للمراجعه الا بعد الدراسه التفصيليه لانظمه الرقابه الداخليه في المنشأه .

٣- اعداد برنامج المراجعه في ضوء ادله الاثبات المتاحه للمراجع وفي ضوء مدى الاعتماد على هذه الادله وقوتها الاقناعيه .

٤- اعداد برنامج المراجعه على اساس تفصيلي يحدد الاجراءات الفنيه للمراجعه وفقا للمستويات المهنيه المتعارف عليها بحيث يعبر عن درجه عنايه المراجع بعمليه المراجعه .

انواع برامج المراجعه : [1]

يوجد نوعان من برامج المراجعه هما :

- برنامج مراجعه محدد مقدما .
- برنامج مراجعه يعد اثناء تنفيذ عمليه المراجعه

وفي النوع الاول يقوم المراجع بوضع برنامج بعد دراسته للمنشأه وقيامه بجمع المعلومات الاوليه والتفصيليه السابق ان اشرنا اليها وبعد معرفته بكل الظروف المحيطه بهذه المنشأه ولايفهم انه برنامج موحد لكل المنشآت لصعوبه تطبيق ذلك من الجهه العمليه لان اجراءات ووسائل المراجعه تختلف باختلاف طبيعه النشاط والشكل القانوني

١ المرجع السابق ص ١٣٤ ، ١٣٥

وبرنامج المراجعه المحدد مقدما يحقق المزايا التاليه:

١- يمكن من خلاله ان يقوم المراجع بتقسيم العمل على مندوبيه ومساعديه بحيث تتم الاستفاده من خبراتهم وكفاءتهم في مجال عمليه المراجعه .

٢- طالما ان البرنامج يعد مقدما ويحتوي على الاجراءات التفصيليه لعمليه المراجعه فان المراجع يطمئن على انسياب وسهوله عمليه المراجعه دون تضارب او ازدواج او سهو لبعض الجزئيات .

٣- يساعد برنامج المراجع على متابعه العمليات التي تحت الفحص او أي امور معلقه اولا باول دون اغفالها .

٤- يعتبر برنامج المراجعه دليلا على قيام المراجع بالمهمه وفقا للمستويات المتعارف عليها مهنيا وحمايه للمراجع من المساءله عن أي اهمال او تقصير

وقد ينتقد هذا النوع من برامج المراجعه من حيث انه قد يجعل من اجراءات وخطوات الفحص اجراءات روتينيه تفقد الفاعليه المطلوبه فيها ولكن هذا النقد ممكن تفاديه عن طريق تعديل البرنامج الموضوع مقدما بما يشاهد من ملاحظات تستدعي هذا التعديل او اضافه بعض الاجراءات التي قد تكون مناسبه ويشترط ان يتصف البرنامج بالمرونه مع القابليه للثبات .

اما النوع الثاني من برامج المراجعه وهو مايعد اثناء تنفيذ عمليه المراجعه فيقصد به ان يحتوي البرنامج على الخطوط الرئيسيه لعمليه المراجعه والفحص والاهداف الواجب تحقيقها دون ان يشتمل على أي اجراءات تفصيليه حيث تترك هذه الاجراءات لحين البدء في تنفيذ عمليه المراجعه وتترك ايضا لحين التنفيذ لاتاحه حريه اختيار الاساليب المناسبه والملائمه لظروف عمليه المراجعه .

وفيما يلي نعرض مثالا لبرنامج مراجعه يشتمل على الخطوط العريضه لعمليه المراجعه :

برنامج مراجعه

(لمشروع تجارى)

اسم العميل : .... أعد البرنامج : ....

السنه المنتهيه في : .... راجعه واعتمده : ....

العمليات والاجراءات	الوقت المقدر	الوقت الفعلى	توقيع من قام بالمراجعه	التاريخ	ملاحظات
أولا- دفتر النقديه: ١.هدف ونطاق المراجعه .... ٢.اجراءات المراجعه : أ. الجرد ب. الحصول على شهاده من البنك جـ . عمل مذكرة تسوية د. مراجعه مستنديه هـ. مراجعه حسابيه ثانيا – دفتر صندوق المصروفات النثريه ١.هدف ونطاق المراجعه ٢. اجراءات المراجعه أ) الجرد ب) مراجعه مستنديه جـ) مراجعه حسابيه وهكذا بالنسبه لباقى السجلات والحسابات والقوائم .					

ثانيا : اوراق المراجعه: Audit Papers

تتمثل اهميه اوراق المراجعه في ان معيار العمل الميداني الثالث يتطلب ان يجمع المراقب ادله اثبات كافيه لاستخدامها كاساس لابداء الراي عن القوائم الماليه . والمراقبون يجمعون الادله الخاصه بحسابات العملاء في اوراق العمل (المراجعه) ولذلك فان اوراق المراجعه تعزز راي المراجع المحايد . والمراجع يرتب البيانات في اوراق المراجعه ولهذا ، تصبح تلك البيانات ذات مغزى ومفيده لاغراض المراجعه . ولذلك فان اوراق المراجعه تفيد المراجع بكونها اداه مراجعه مفيده بالاضافه الى كونها سجل دائم لاعمال المراجعه التي تمت [١] .

المحتوى العام لاوراق المراجعه : [٢]

ان اوراق المراجعه ينبغي ان تحتوي على سجل كامل لاجراءات المراجعه التي اتبعت عند فحص القوائم الماليه ، ولابد ان تكون معده بوضوح لدرجه انه يمكن استخدامها في أي وقت حيث يتم فيها تحديد الاحوال التي ظهرت اثناء المراجعه ، اجراءات المراجعه التي استخدمت بالضبط ، ادله الاثبات التي جمعت ، والاستنتاجات التي تم الوصول اليها .

1- Roger H . Hermanson , Jery R . Strawer & Robert H . Strawser , Op . cit., P 288
2- Ibid , P . 289

وهذه النقاط قد ذكرت في قائمه معايير المراجعه رقم (٤١) والتي وضعها المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين عن اوراق المراجعه سنه ١٩٨٢ كالآتي :

ان كميه ، نوع ومحتويات اوراق المراجعه تختلف باختلاف الظروف ... بيد انها لابد ان تكون كافيه لايضاح ان السجلات المحاسبيه تتفق او تنسجم مع القوائم الماليه او المعلومات الاخرى المسجله فيها ، وان معايير العمل الميداني الملائمه قد روعيت ، واوراق المراجعه ينبغي ان تشتمل عاده على وثائق توضح .

أ- ان العمل قد خطط وروقب بكفاءه مشيرا الى مراعاه المعيار الاول للعمل الميداني .

ب- ان نظام الرقابه المحاسبيه الداخليه قد تمت دراسته وتقييمه للدرجه اللازمه لتحديد ما اذا كانت ، والى أي مدى ، ينبغي ان تقيد اجراءات المراجعه الاخرى ، مشيرا لمراعاه المعيار الثاني للعمل الميداني .

جـ- ان ادله المراجعه قد تم الحصول عليها ، اجراءات المراجعه قد طبقت والاختبار الذي تم قد وفر دليل اثبات كافي وكفء لتقديم اساس ملائم لابداء الرأي ، مشيرا لمراعاه المعيار الثالث للعمل الميداني .

ملفات اوراق المراجعه :

يحتفظ المراجع عاده باوراق المراجعه التي تشمل المستندات والكشوف والقوائم والمستندات والتقارير المختلفه بطريقه منظمه حتى يستطيع في أي وقت ان يرجع اليها بسهوله ودون أي مشقه في ملف خاص بالمراجعه حيث يخص ملف لكل عمليه ، ويفضل عاده توزيع هذه الاوراق على ملفين

مستقلين لكل مراجعه وهما ، الملف الدائم ، والملف الجاري ، وكذلك سجل للملاحظات . [1]

(١) الملف الدائم : Permanent File

يفتح لكل عمليه ملف دائم او ثابت يشمل جميع الاوراق الاساسيه المتعلقه بالعمليه التي يرجع اليها المراجع من وقت لاخر سواء اثناء نفس السنه او في السنوات التاليه ، وتتضمن هذه الاوراق كافه البيانات الخاصه بالبنود او العناصر التي لاتتغير من سنه لاخرى حتى لايتضخم الملف الدائم . وفي هذه الحاله يتطلب الامر ضروره اضافه وحذف ، الاوراق التي طرأ عليها تغييرات في كل سنه فاذا كان عقد من العقود قد انتهى العمل بموجبه ففي هذه الحاله يستبعد هذا العقد من الملف الدائم ، واذا تعاقدت المنشأه على شراء مبنى جديد خلال السنه فان عقد الشراء لابد من اضافته الى الملف الدائم ومن بين الاوراق التي يجب حفظها بالملف الدائم مايلي :

١- نبذه تاريخيه عن المنشأه ، تاريخ تأسيسها ، وطبيعه نشاطها ، والمراحل والتطورات التي مرت بها والغرض من هذا التطوير .

٢- ملخص للبنود الرئيسيه التي يتضمنها العقد الابتدائي للشركه وقانونها النظامي ، وخاصه مايتعلق او يؤثر على عمليه المراجعه .

٣- الهيكل التنظيمي والاداري للمنشأه ، وكشف بأسماء الرؤساء المسئولين ومن لهم حق التوقيع والاعتماد وصوره من هذه التوقيعات .

٤- ملخص لنشاط كل اداره في المنشأه وكيفيه ادائها لواجباتها .

١- د. السيد المتولى المرسى - مرجع سابق ص ١١٤ - ١١٨

٥- ملخص للنظام المحاسبي المطبق والاهداف التي يسعى الى تحقيقها للمنشأه .

٦- قائمه بالمجموعه الدفتريه تشمل الدفاتر والسجلات المحاسبيه التي تمسكها المنشأه وكذلك السجلات الاحصائيه التي لها علاقه بالنظام المحاسبي وبياناته ، وصوره من دليل الحسابات .

٧- ملخص لنظام المراقبه الداخليه المتبع ، ويضيف اليه المراجع ملاحظاته المتعلقه بنواحي الضعف فيه والثغرات التي يشتمل عليها .

٨- ملخص او صوره من العقود الطويله الاجل والتي يكون لها تأثير على حسابات عدد من السنوات .

٩- بيان بفروع الشركه المحليه والاجنبيه .

١٠- ملخص للقرارات الاساسيه التي يصدرها مجلس الاداره والجمعيه العموميه والتي يكون لها تأثير على الحسابات ولفترات طويله .

١٢- بيان بتكوين رأس المال ، والسندات والقروض طويله الاجل وبالالتزامات وملخص للاصول الثابته التي تمتلكها المنشأه .

(٢) الملف الجاري : Current File

اذا كان الملف الدائم الذي يحتوي على اوراق وبيانات ثابته فان هذا الملف الجاري يتضمن بيانات جاريه أي متعلقه بعمليه الفحص والمراجعه التي يباشرها المراجع في سنه معينه ... ويتضمن هذا الملف الاوراق التاليه :

١- نسخه من قرار الجمعيه العموميه للشركه الخاص بتعيينه مراجعا عن السنه محل المراجعه .

٢- برنامج المراجعه .

٣- ميزان المراجعه في تاريخ انتهاء الفتره الماليه .

٤- كشوف تحليل المصروفات والايرادات .

٥- ملخص لمحاضر جلسات مجلس الاداره والجمعيه العموميه اثناء السنه .

٦- القوائم التحليليه الاضافيه للاصول والالتزامات

٧- محاضر جرد النقديه ، والاوراق الماليه ، والبضاعه ، وكشوف الاصول الثابته واهلاكها .

٨- ملخص بالمخصصات والاحتياطات والتغيرات التي حدثت على قيمتها خلال السنه .

٩- ملخص بالايرادات من المبيعات والمصادر الاخرى التي نتجت عنها .

١٠- كشف بارصده المدينيين ، وبالديون المعدومه ، والمشكوك في تحصيلها

١١- صوره من اقرار الضرائب عن السنه .

١٢- بيان بالالتزامات المحتمله التي يتطلب الامر ابداء ملاحظات عنها في الميزانيه .,

١٣- صور من المراسلات مع العميل اثناء السنه ، ومع البنوك ، ومصادقات العملاء ، والشهادات المختلفه الداخليه والخارجيه .

١٤- صوره من التقارير الدوريه التي يعدها المساعدون عن المراحل التي تم تنفيذها من المراجعه ، وصوره من التقرير النهائي للمراجعه .

١٥- ملخص لقيود التسويات وتصحيح الاخطاء التي اكتشفها المراجع او مساعدوه او التي تمت بمعرفه الاداره .

١٦- ملخص لسجل الملاحظات التي لم ينته المراجع بشأنها الى حل معين .

(٣) سجل الملاحظات : Audit Note Book

اثناء قيام المراجع او مساعديه ، بتنفيذ عمليه المراجعه وفحصهم للدفاتر والسجلات تظهر بعض الامور التي تحتاج اخذ مذكرات او ملاحظات بشأنها اما لانها تحتاج الى ايضاح من الاداره ، او ان لها تأثير على الرأي النهائي الذي سيتخذه المراجع عند اعداده للتقرير ، او انها تمثل اختلافا في وجهه النظر مع الاداره ويحتاج الامر من المساعد الى عرض الموضوع على المراجع قبل اتخاذ قرار بشأنها .

ولهذا يعد المراجع سجلا يدون فيه هذه الملاحظات او المذكرات ويفضل دائما عدم ترك أي مشكله دون ايجاد حل لها او ترك مسأله معلقه ، ويعتبر هذا السجل بمثابه خطوه اوليه تنقل منه بعد ذلك الملاحظات التي مازالت معلقه او التي تتعلق بمسائل تستمر لاكثر من سنه ماليه ، الى الملف الدائم او الملف الجاري لاوراق المراجعه .

ومن البيانات الرئيسيه التي تظهر عاده بسجل الملاحظات مايلي :

١- كشف بالمستندات غير الكامله ، والمستندات المفقوده ، الى ان يتم استيفائها او العثور عليها او الحصول على فاقد لها .

٢- كشف بالاخطاء التي تم اكتشافها نتيجه للفحص لكي تجري قيود تصحيحها .

٣- في حاله القيام بالمراجعه المستمره يؤخذ بيان بمجاميع الحسابات حتى تاريخ المراجعه لمتابعه عدم تعديلها في الزياره التاليه للمراجع .

٤- الملاحظات عن الامور التى لم يتمكن المراجع من انهائها اثناء زيارته ويرغب فى مراجعتها او الاستفسار عنها فى الزياره المقبله .

٥- ملاحظات برأى المساعدين عن نظام المراقبه الداخليه القائم بالمنشأه ومقترحاتهم بشأن تعديل برنامج المراجعه حتى يلائم الظروف المتغيره .

٦- المشاكل المعلقه التى تحتاج الى قرار من المراجع .

٧- ملاحظات عن الشهادات التى طلبها المراجع سواء من الاداره او من خارج المنشأه ، وكذلك ملاحظاته عن نتائج المصادقات التى ارسلت للعملاء .

ثالثا : علامات المراجعه : [١] Audit Ticks

يلجأ المراجع عاده الى استعمال علامات او رموز خاصه لتوضيح •طبيعه العمليات او الخطوات التى انتهى هو ومساعدوه من ادائها اثناء فحصهم للدفاتر والسجلات . فعمليه الفحص والمراجعه تتضمن خطوات متشعبه، فمن مراجعه حسابيه لمجاميع اليوميات الى مراجعه الترحيلات وترصيد الحسابات الى مطابقه مستنديه للارقام المثبته فى الدفاتر الى غير ذلك من الاجراءات التى تستلزمها عمليه المراجعه .

فبعد ان ينتهى المراقب من عمليه المراجعه او احد مندوبيه من اتمام اى خطوه من هذه الخطوات فانه يؤشر بالدفتر او المستندات بعلامه معينه .

ومن المعلوم انه ليست هناك علامات او رموز متعارف عليها بين مزاولى المهنه من المحاسبين والمراجعين ، بل لكل مراجع رموزه الخاصه به والتى يجب ان يحتفظ بسريتها عن موظفى المنشأه التى يقوم بمراجعه حساباتها خشيه تقليدها لاخفاء تلاعب او تزوير بالدفاتر .

ويجب على المراقب ان يعد قائمه بالعلامات او الرموز التي سيستخدمها

١- المرجع السابق ، ص ١١٩ ، ١٢٠

في عمليه المراجعه وان يوضح امام كل علامه او رمز مدلوله ، حتى يكون مساعدوه وموظفو مكتبه على بينه بهذه العلامات وماتنم عنه حتى يكون هناك توحيد بينهم في استعمال العلامات مما يسهل على المراقب تتبع اعمال مساعديه ومراجعتها .

وفيما يلي امثله لبعض العلامات او الرموز التي يمكن استعمالها ويستطيع المراجع استخدامها في الحياه العمليه :

< وتوضع هذه العلامه بجانب المبالغ للدلاله على مطابقه العمليه مع المستند المؤيد لها .

√ توضع هذه العلامه بجانب المبلغ الموضح باي حساب للدلاله على مراجعه ترحيل المبلغ من دفتر القيد الاولي .

+ توضح هذه العلامه اسفل المجموع للدلاله على مراجعه هذا المجموع حسابيا .

م توضع هذه العلامه بجانب المبلغ للدلاله على وجود مصادقه او شهاده من الاداره تؤيد صحه هذا الرقم .

/ توضع بجانب ارصده الحسابات بدفاتر الاستاذ للدلاله على صحه رصيد الحساب .

ك توضع بجانب أي مبلغ بالقوائم الماليه او الحسابات الختاميه للدلاله على وجود كشف تحليلي لهذا البند .

ويشترط حتى تحقق هذه العلامات اهدافها مايلي:

- تكون معلومه فقط للمراجع ومساعديه ومندوبيه ولايعلمها أي من العاملين في المنشأه حتى لاتقلد لاخفاء أي تلاعب في الدفاتر .
- تتغير هذه العلامات من مده لاخرى حتى لايفهم معناها بالنسبه للعاملين في المنشأه .
- يجب مراعاه العنايه التامه في استخدام العلامات او الرموز حتى لايترتب عليها أي تشويه للدفاتر او المستندات .

المبحث الثالث

القرائن او ادله الاثبات في المراجعه

تقديم :

ان على المراجع ان يجمع لنفسه من ادله الاثبات Evidential Matters ما يمكنه من القيام باداء واجباته التي تتمثل في التأكد من صحه البيانات الوارده بالدفاتر والسجلات والقوائم ، ومدى دلالتها على حقيقه نتيجه الاعمال والمركز المالي ، وان يفصح عن رأيه الفني المحايد في تقريره عن هذه الامور وهو مطمئن ومقتنع بما جاء في الدفاتر والسجلات والقوائم من بيانات .

وقد اوضح معهد المحاسبين القانونيين بامريكا :

American Institute Of Certified Public Accountants (A I C P A)

اهميه هذا المعيار حينما نص عليه ضمن معايير المراجعه المتعارف عليها والتي تمثل الخط المرشد الذي يسير على نمطه كل من يزاول مهنه المحاسبه والمراجعه في الولايات المتحده الامريكيه وقد نص هذا المعيار على انه يجب ان يحصل المراجع الخارجي على قدر كاف من ادلـه الاثبات او القرائن في جميع القضايا او الموضوعات التي تعرض له لتكون هذه الادله او القرائن اساساً سليما يرتكن اليه المراجع في التعبير عن رايه في القوائم الماليه موضوع فحصه . (١)

١- د. متولى محمد الجمل ، و د. عبدالمنعم محمود عبد المنعم ، مرجع سابق ، ص ١٢٩ .

وعمليه المراجعه في الحقيقه تعتمد في حد ذاتها اعتمادا اكيدا على التجميع المنظم لاكبر كميه ممكنه من ادله الاثبات او من القرائن الصحيحه التي تمكن المراقب من ابداء رايه الفني المحايد عند اعداده تقريره .

وقد يثار تساؤل هنا فيما يتعلق بالعلاقه بين الاثبات في القانون والاثبات في المراجعه .

ويذكر البعض (١) في هذا الصدد ان الاثبات في القانون يختلف عن الاثبات في المراجعه نتيجه لاسباب متعدده . ففي القانون نجد ان هناك اطرافا متعدده تسعى جميعها الى تجميع اكبر قدر ممكن من ادله الاثبات والقرائن وهذه الاطراف تمثل المدعي عليه او الدفاع ، والمدعي العام ، واجهزه الامن التي تجمع ادله الاثبات في المراحل الاولى عاده ويقوم كل طرف من هذه الاطراف عاده بمحاوله تجميع وعرض القدر الاكبر من ادله الاثبات التي تؤيد وجهه نظره ، ونتيجه للتنافس المستمر بين اطراف النزاع في عرض ادله اثبات اكثر تظهر الحقيقه عاده او يمكن استنباطها بسهوله ويتمكن القاضي في النهايه من اصدا ر حكمه السليم عاده بناء على اقتناع تام واطمئنان من جانبه الى ظهور الحقيقه .

اما في حاله المراجعه ، فان المراقب يعتمد على نفسه في تجميع اكبر قدر ممكن من ادله الاثبات او القرائن التي يراها ضروريه لاقناعه وجعله مطمئنا الى صحه البيانات ومدى دلالتها ، كما انه في النهايه يقوم بعمل القاضي في

---

١ - أ . د . محمود شوقى عطا الله ، مرجع سابق ، ص ٢٥٧ .

الحكم على مدى كفايه الادله والقرائن التي قام بتجميعها واذا تبين لـه ان هذه الادله والقرائن مازالت غـير كافيـه لجعلـه مقتنعا فانـه يسعى للحصـول علـى مزيد منها حتى يحقق هذا الغرض .

ومـن البديهـي انـه فـي حالـه المراجعه لاتوجـد اطـراف متنازعـه ذلـك لان الاطراف في هذه الحاله هم اداره المشروع والمساهمون اصحاب المشروع ، وطبيعي بل مـن المفروض الا تكون مصالحهما متعارضـه فكل منهما فـي الحقيقه يسعى الى تحقيق هدف واحد وهو نجاح اعمال المشـروع وازدهـاره ، ولايمكن ان نتصور الحقيقه ، لان الحقيقه يجب ان يصل اليها المراجع بنفسه ، واحيانا يتعذر عليه ذلك نتيجه معوقات مثل ضعف نظام ا لرقابه الداخليه في المشروع وفي مثل هذه الظروف يجب على المراجـع الا يعطـي حكما نهائيا في هذا الشأن وان يمتنع عن ذلك على ان يوضح الاسباب في التقرير .

ويستطرد قائلا ، لهذا فان مهمه المراقب تعد بلاشك اصعب بكثـير مـن مهمـه القاضي في هذا الشأن ، ولابد ان يكون حريصـا اثنـاء تجميعـه لادلـه الاثبـات والقرائـن وعنـد اصـدار حكمـه علـى الاشـياء ، وان يكـون قـادرا علـى احـداث التوازن بين القرائن المتعارضه لكي يتمكن فـي النهايـه مـن تكويـن رأي سـليم واصدار حكم يتمشى مع المنطق والواقع .

وتجدر الاشاره هنا الى ان كميه الفحوص والاختبارات التي يقوم بها المراجع في سبيل تجميع ادله الاثبات او القرائن تتحدد اما على اسـاس شـخصي مبنـي على الخبره وطول الممارسه او على اساس العينات الاحصائيه .

وسوف نتناول دراساتنا لهذا الموضوع نقاطا اساسيه ثلاث هي :

١- العوامل التي يتوقف عليها تحديد كميه ادله الاثبات التي يجب تجميعها.

٢- العوامل التي يتوقف عليها مدى حجيه ادله الاثبات .

٣- اهم ادله الاثبات او القرائن في المراجعه .

وفيما يلي تفصيل مختصر لما اجملنا .

اولا : العوامل التي يتوقف عليها تحديد كميه ادله الاثبات التي يجب تجميعها :

يتوقف تحديد كميه ادله الاثبات التي يجب على المراجع القيام بتجميعها وفحصها على العوامل الاساسيه التاليه :

١- مدى كفايه ودقه نظام الرقابه الداخليه للمنشأه محل المراجعه

Adequate and Accuracy of Internal Control System

نظرا للاهميه البالغه لفحص وتقييم نظام الرقابه الداخلي ، فقد جاء من ضمن مستويات الاداء التي وضعها المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين ضروره فحص وتقييم نظام الرقابه الداخليه في المشروع واجراء اختبارات كافيه على النظام القائم لتحديد ما اذا كانت وسائل الرقابه المتعارف عليها موجوده فعلا ومطبقه .

ومن هنا اذا اسفر فحص وتقييم نظام الرقابه الداخليه عن دقه ومتانه هذا النظام كان ذلك بمثابه دليل اثبات على حسن الاحتفاظ بالاصول واستغلالها ، والدقه المحاسبيه والحسابيه للبيانات ، وامانه العرض في القوائم الماليه وحسن سير العمل بالمنشأه بشكل عام وهذا يتيح للمراجع فرصه تضييق نطاق اختباراته وتقليل كميه ادله الاثبات التي من الواجب عليه ان يسعى الى تجميعها لتعضيد رأيه الفني المحايد بشأن ا لقوائم الماليه التي يراجعها .

والعكس بالعكس اذا اسفر فحص وتقييم نظام الرقابه الداخليه عن وجود نقاط ضعف او ثغرات في هذا النظام .

ونظام الرقابه الداخليه الدقيق والفعال يحقق الاهداف التاليه :

- ضمان الدقه الحسابيه والمحاسبيه للبيانات والمعلومات التي تحتويها الدفاتر والسجلات والقوائم .
- حمايه اصول المنشأه من أي اختلاس او تلاعب او سوء استعمال .
- زياده الكفايه الانتاجيه للمنشأه وتشجيع السير بالسياسات الاداريه في طريقها المرسوم .

ونظرا لاهميه هذا النظام فقد خصص لدراسته فعلا مستقلا في هذا المؤلف.

٢- الاهميه النسبيه للعنصر محل الفحص والمراجعه :

Materiality

يتطلب الامر دراسه مدى اهميه كل بند او عنصر بهدف تحديد كميه ادله الاثبات اللازمه لتأييده حيث ان امانه القوائم الماليه وافصاحها عن البيانات الحقيقيه سوف يتأثر كثيرا نتيجه عدم اظهار عنصر اساسي وهام فيها لذلك يتطلب الامر فحص ودراسه مزيد من ادله الاثبات لتأييد رقم اساسي اكثر من البحث وتجميع ادله اثبات لبند ليس له نفس الاهميه .

ونود ان نوضح هنا ان الاهميه النسبيه للعنصر لاتتوقف على كبر او صغر قيمته ، وانما تتوقف على العلاقه النسبيه بين قيمه هذا البند والبنود الاخرى التي تحويها القوائم الماليه التي يحاول المراجع ان يبدي رأيه الفني المحايد عنها كوحده واحده وبالتالي مدى التأثير النهائي لهذا العنصر على امانه وصدق تلك القوائم .

وعلى سبيل المثال : فان اهمال القيود المحاسبيه المتعلقه بمشتريات بضاعه ثم التعاقد عليها ولكنها تخص السنه التاليه ليس له نفس اهميه اغفال اثبات قيمه مماثله تخص بندا من بنود المصروفات او الايرادات حيث ان اغفال واثبات المصروفات او الايرادات يؤثر على نتيجه اعمال السنه الحاليه اما اغفال اثبات الالتزام فسيؤثر على نتائج السنه المقبله .

كذلك فان بندا مثل الادوات الكتابيه والمطبوعات لايكون له نفس الاهميه النسبيه اذ قورن بالنقديه او البضاعه مثلا ...

٣- درجه المخاطره المتعلقه بالعنصر موضع الفحص

Relative Risk

مما لاشك فيه ان درجه تعرض البنود محل المراجعه والفحص لمخاطر الاختلاس والخطأ والتلاعب تختلف من بند لآخر .

فمثلا : نجد ان اكثر العناصر تعرضا لمخاطر الاختلاس او التلاعب هي النقديه او الاصول التي يسهل تحويلها الى نقديه مثل البضاعه واوراق القبض والمدينين . واقل الاصول تعرضا لذلك هي الاصول الثابته حيث يصعب تحويلها الى نقديه علاوه على سهوله الكشف عن أي اختلاس او تلاعب فيها كذلك فان الظروف المحيطه بكل حاله سوف تؤثر على درجه المخاطره المتعلقه بالعنصر موضع الفحص والمراجعه .

فمثلا اذا كان الفحص لاغراض ضريبيه فان المخاطره المتعلقه ببند البضاعه تكون غايه في الارتفاع ، حيث تلجأ المنشآت عاده بهدف التهرب من الضريبه او تخفيض وعائها الى تخفيض مجمل الربح عن طريق اما تخفيض رقم المبيعات عن طريق اهمال اثبات بعض فواتير المبيعات او ترحيل جزء

منها الى السنه التاليه مع ان البضاعه تكون قد خرجت من المخازن وبالتالي لاتظهر ضمن المبيعات او ضمن مخزون آخر المده او زياده رقم المشتريات عن طريق اثبات فواتير مشتريات وهميه ثم جعلها مردودات في اول العام التالي وبذلك ينخفض مجمل الربح دون ان يكون هناك دخول او خروج مادي للبضاعه ، وكذلك يمكن للمنشآت ان تغير سياسه التقييم التي تتبعها لتقييم البضاعه تحقيقا لنفس الهدف .

ومن البديهي انه كلما زادت درجه المخاطره التي يتعرض لها العنصر محل الفحص والمراجعه كلما كان على المراجع ان يسعى للحصول على اكبر قدر ممكن من ادله الاثبات لتعضيد رأيه الفني المحايد .

٤- مدى شمول القرينه وكفايتها

Comprehensiveness and Adequation

من المعلوم ان المراجع عندما يقوم بوضع برنامج المراجعه يحدد هدفا او اهدافا لكل عمليه فحص يقوم بها او لكل مرحله من مراحل المراجعه وهذه الاهداف ينبغي تحقيقها حتى يطمئن المراجع الى انه قد وصل بعمله الى المستويات المتعارف عليها وبالتالي يكون قد بذل العنايه المعقوله واخلى نفسه من المسئوليه كما سبق القول .

وقد تكون قرينه واحد كافيه لتغطيه كل الاهداف التي يسعى اليها المراجع من وراء فحصه ومراجعته لعنصر معين او مجموعه من العناصر ، فمثلا تعتبر قرينه التحقق من صحه رقم المصروف عن طريق مستنداته ومن انه يخص الفتره محل المراجعه كافيه لتحقيق كل الاهداف التي يسعى اليها المراجع من وراء فحصه لعناصر المصروفات . وقد لاتكون القرينه الواحد كافيه الا

لتغطيه احد او بعض هذه الاهداف دون الاخرى . وبالتالي يجب على المراجع ان يسعى للحصول على مزيد من الادله التي تحقق الاهداف الاخرى وعلى سبيل المثال : فان الاهداف التي يسعى الى تحقيقها عند تحقيقه لبنود الاصول هي التحقق من :

- صحه ارقام الاصول ومطابقتها لما هو مثبت في الدفاتر والسجلات .
- وجود الاصول .
- ملكيه الاصول .
- ما اذا كانت هناك أي حقوق للغير على هذه الاصول .

وفي مثل هذه الحاله نجد ان أي قرينه لايمكنها تغطيه كل هذه الاهداف مهما بلغت حجيتها . فكل هدف من تلك الاهداف يتطلب قرينه مستقله فالهدف الاول يتطلب المراجعه الحسابيه والمستنديه ، والثاني يتطلب جردا عمليا ، والثالث يتطلب الاطلاع على العقود المسجله والحصول على شهادات من الشهر العقاري ، والاخير يتطلب الحصول على شهادات من الغير..

٥- مدى ملائمه القرينه لطبيعه العنصر محل الفحص :

Relevance for the Nature of the Item

من المسلم بـه ان دليل الاثبات مهما بلغت حجيته لايصلح الا لتعزيز رأي المراجع في شأن بعض العناصر دون البعض الآخر .

فمثلا نجد ان دليل الاثبات المتمثل في الوجود الفعلي والذي يحصل عليه المراجع من خلال الجرد العملي ورغم قوته وحجيته - لايصلح كدليل اثبات الا في شأن الاصول الملموسه دون غيرها فهو لايصلح كدليل اثبات في شأن المصروفات او الايرادات او الحسابات الشخصيه او حسابات البنوك ..

وكذلك فان اسلوب المصادقات الذي يمكن من الحصول على دليل اثبات يتمثل في اقرار الغير بقيمه حقوق المنشأه طرفه يصلح كقرينه في شأن بعض الاصول مثل المدينيين وحسابات البنوك دون غيرها من القيود فهو لايصلح كدليل اثبات في شأن الاصول الثابته او البضاعه او المصروفات او الايرادات

٦- الغرض من الفحص:

Purpose of Examination

لاشك ان كميه ادله الاثبات الواجب تجميعها تختلف حسب الغرض من الفحص لاغراض ضريبيه مثلا فان الامر يتطلب قدرا كبيرا من ادله الاثبات المتعلقه بالايرادات او المصروفات للتحقق من صحه الوعاء الضريبى . اما فى حاله الفحص لغرض مراجعه رصيد حساب معين والتاكد من صحته فان الامر يتطلب الحصول على ادله اثبات بكميه اقل عنها فى الحاله السابقه وكذلك تختلف كميه ادله الاثبات الواجب تجميعها فى حاله الفحص لغرض الحصول على قرض من البنك عنها فى الحالتين السابقتين .

وهكذا فان الغرض من الفحص يحدد كميه الادله الواجب الحصول عليها ، واخيرا فان كميه ادله الاثبات قد يتم تحديدها لاشعوريا من جانب المراجع على اساس خبراته السابقه نتيجه الممارسه الفعليه لعمليه المراجعه ..

ثانيا : العوامل التي يتوقف عليها تحديد مدى حجيه ادله الاثبات :

ان مهمه المراجع لاتقف عند السعي نحو جمع اكبر قدر من ادله الاثبات لان ذلك قد يترتب عليه انفاق الكثير من الجهد والوقت وبالتالي ارتفاع التكلفه . بل يجب عليه ان يختار اقوى هذه الادله حجيه لتقديم رأيه الفني المحايد

بخصوص المفرد التي يراجعها .

وهنا عده عوامل تتقرر في ضوئها مدى قوه وحجيه أي دليل او قرينه للاثبات واهمها : [1]

١- الوجود الفعلي:

Physical Evidence

ان طبيعه ادله الاثبات المتعلقه ببند معين سوف تؤثر على تحديد مدى الاعتماد عليها وصلاحيتها فعند تحقيق الاصول مثلا فان كلما تمكن المراجع من معاينه الاصول بنفسه ومشاهدتها كلما كان ذلك دليل قوي على وجودها ويعتمد على هذا الدليل لتحقيق هدف الوجود ويعد ذلك افضل بكثير افضل من الاعتماد على الاطلاع على مستند فقط لتأييد هذا الوجود للاصل

ولهذا فان الوجود الفعلي يعد من ادله الاثبات التي يمكن الاعتماد عليها الى درجه كبيره ، ويلاحظ انه ليست جميع اشكال الوجود الفعلي يمكن الاعتماد عليها كادله اثبات قويه فمثلا جرد النقديه وعدها يعد شكلا من اشكال التحقيق والتأكد من الوجود الفعلي لها الا انها الشيكات الوارده من العملاء يمكن تزويرها او الحصول على شيكات دون وجود ارصده في مقابلها وهكذا فان الوجود الفعلي للشيكات لايعد اداه سليمه دائما للاثبات على وجود النقديه ويتطلب الامر الحصول على مزيد من الادله والقرائن عند التحقيق مثل المصادقات .

كما انه في بعض الظروف والاحوال لايكون الجرد الفعلي الوسيله القويه

---

١ - أ . د . محمود شوقي عطا الله ، مرجع سابق ، ص ٢٦٢ - ٢٦٩ بتصرف من المؤلف .

والدليل على الوجود الفعلي فمثلا قد يقدم تاجر المجوهرات عند الجرد احجارا مزيفه على انها ماس او أي نوع آخر من المجوهرات الثمينه ففي مثل هذه الظروف يتطلب الامر ضروره الحصول على شهاده من خبير مثمن يوضح فيها ان الاحجار التي قدمت بواسطه التاجر والتي تم جردها بواسطته تعتبر احجار سليمه وان القيمه التي قومت على اساسها تعتبر القيمه الحقيقيه لها طبقا للاصول والقواعد المرعيه في هذا المجال ، وبذلك يعتبر المستند وهو شهاده الخبير اقوى حجيه من مجرد الوجود الفعلي او قيام المراجع بنفسه بجرد او معاينه الاحجار .

وعلى العكس من ذلك ، فان الشهاده التي ترد من مخازن عامه توضح فيها قيمه البضاعه الخاصه بالعميل والتي توجد طرف هذه المخازن تعد دليلا واثباتا ضعيفا عن وجود البضاعه وخاصه اذا ماكانت البضاعه ذات قيمه عاليه ويتطلب الامر في هذه الحاله اتخاذ اجراءات اضافيه تشمل التأكد من الوجود الفعلي في المخازن والتحقق من ذلك عن طريق المعاينه الفعليه وخاصه في حاله ارتفاع قيمه هذه البضاعه أي في الظروف التي تستدعي مثل هذا الاجراء .

ويمكن القول ايضا ان ماسبق ينطبق على الشهاده التي ترد من الموردين عند ارسالهم بضاعه للعميل ولازالت بالطريق .

٢- الاثبات المستندي:

Documentary Evidence

هو اكثر نوع من ادله الاثبات والقرائن التي يعتمد عليها المراجع في عمليه الاثبات ، وهذه الادله تختلف من حيث مدى الاعتماد عليها اختلافا كبيرا ،

ولهذا يتطلب الامر تصنيفا لكي يمكن تتبع مثل هـذه الادلـه بشكل منظـم حتـى تصل الى مرحله الاعتماد السليم عليها .

ويختلف مدى الاعتماد على ادله الاثبات المستندي على المكان الـذي تعد فيـه هذه المستندات . ويمكن ان تقسم المستندات لهذا الغرض الى مايلي :

* مستندات يتم اعدادها خارج المشروع وترسل مباشره الى المراجع :

تمثل المستندات التـي يتم اعدادهـا خـارج المشـروع بواسطه الغير وارسـالها مباشره الى المراجع ادله للاثبات على درجه كبيره من القوه ويمكن ان يعول عليها الى حد كبير وبنفس الدرجـه التـي يتمتـع الوجـود الفعلـي واحيانـا يـزداد شأنها من ذلك كما اوضحنا من قبـل فـي حالـه الشـهادات الـوارده مـن الخبـير المثمن بالنسبه للاحجار الثمينه بيـد انـه يجـب الاحتيـاط مـن هـذه الوسيله قبـل الاعتماد عليها اعتمادا كبيرا ، اذ انه في حالـه الحصـول علـى مصـادقـات مـن العملاء قـد ترسـل بعـض المصـادقـات باسـم اشـخاص وهميين او مشـروعات وهميه لاوجود لها والاتفاق مع بعض الاشخاص على ارسال هذه المصـادقـات اليهم من المشروع على ان يقـوم هـؤلاء الاشـخاص بارسـال المصادقـات الـى المراجع بعد ذلك يؤيدون فيها الارصده الوارده بها علـى انهـا مسـتحقه عليهـم فعـلا .

وتمثـل مثـل هـذه الوسـائل الاحتياليـه المنطويـه علـى الاحتيـال والتلاعـب اداه لاحتمـال ضعـف المستند الـذي اعد خـارج المشـروع وارسـل الـى المراجـع مبـاشره .

وللتغلب على ذلك يجب على المراجع :

- ان يتأكد من ختم البريد الموجودعلى المظروف الذي يحتوي المصادقه الوارده اليه .

- وان يتحقق من العناوين قبل ارسال الطلبات التي يرسلها المشروع الى العملاء طالبا منهم المصادقه على الارصده .

- وان يستفسر عن الاشخاص او المشروعات التي ترد ضمن كشف ارصده العملاء والتي لايكون المراجع على درايه بها من قبل او التي لم يسبق للمشروع التعامل معهم من قبل واضيف الى ماسبق ان المرجع يمكنه ايضا ان يرسل لهؤلاء العملاء رسائل استفسار عن اسعار البضائع لديهم مثلا للتحقق من انهم ليسوا وهميين اذا تولوا الرد عليه برسائل تسعير والتي تحتوي بالاضافه الى الاسعار على العناوين ورقم السجل التجاري ورقم صندوق البريد .... الخ .

وذلك للتحقق من درجه سلامه المستندات المعده خارج المشروع والاعتماد عليها كقرائن قويه .

* مستندات تعد خارج المشروع ولكنها فى حيازته :

تعتبر المستندات التى تعد خارج المشروع ولا ترسل مباشره للمراجع وانما تظل فى المشروع ادله اقل قوه فى الاثبات من النوع السابق ولعل السبب فى ذلك هو احتمال لجوء العميل الى وضع مستندات وهميه واستخدامها كادله للاثبات او تغيير البيانات الوارده بمستندات صحيحه وحقيقيه تكون قد وردت الى المشروع ، ويساعده على ذلك بطبيعه الحال وجود المستندات فى حيازته.

وعلاوه على ذلك فقد يلجأ العميل الى اخفاء بعض المستندات تحقيقا لاهداف معينه مثل التهرب من الضريبه ... الخ .

ولهذا يتطلب الامر من المراجع ان يفحص بدقه ويستفسر عن أي تصحيح ظاهر على المستندات . يفضل المراجع عاده ان ترسل اليه شهاده البنك او مصادقات العملاء بشكل مباشر لكي يعتمد على البيانات الموضحه بمثل هذه المستندات والتي تعتبر على جانب كبير من الاهميه . ولعل ايه حاله فان هذه المستندات تعتبر وسيله للاثبات الاضافي لانها تؤيد عمليات سبق اثباتها بمستندات فرديه اخرى .

وكلما كان المستند معرضا للتزوير والتحريف بسهوله لما كان ذلك عاملا اساسيا في تحديد درجه الاعتماد عليه واعتباره من ادله الاثبات والقرائن الضعيفه .

ومن امثله ادله الاثبات القويه في هذا الصدد المصادقات المكتوبه بواسطه العملاء ، العقود المسجله في الشهر العقاري ، اسهم راس مال الشركات الاخرى . وعلى العكس من ذلك تعتبر ادله الاثبات ضعيفه اذا كانت المصادقات مطبوعه وتضاف الارقام اليها بكتابتها على الآله الكاتبه او اذا كانت العقود غير مسجله بالشهر العقاري . حيث يصعب التزوير في الحاله الاولى ويسهل في الحاله الثانيه . ومع ذلك فان هناك اجراءات اضافيه ينبغي القيام بها في حاله وجود اسهم رأسمال شركات اخرى مثل فحص امر الشراء الوارد من السمسار او مراجعه الشيك الذي سحب لسداد ثمن الاسهم والتحقق من تحصيل قيمه الكوبونات عن تلك الاسهم من الشركه المصدره اثناء فحص

حساب ايرادات اوراق ماليه في جانب الدائن من حساب الارباح والخسائر .

* مستندات تعد داخل المشروع :

تمثل المستندات التي تعد داخل المشروع عاده اثباتا اقل اهميه من ادله الاثبات السابقه الذكر . ويرجع ذلك الى عاملين اساسين هما :

- ان الموظفين الذين يعدون المستندات يخضعون للرقابه المباشره للاداره في المشروع .

- في حاله وقوع تدليس او تلاعب فان المستندات التي اعدها الموظفون او المعلومات يقدمونها قد تحور وتغير لتغطيه أي عجز يكون قد حدث .

وعلى الرغم من احتمال وجود هذه الحدود بالنسبه للمستندات التي تعد داخل المشروع كأدله للاثبات ، فانه في كثير من الاحيان تعد ادله الاثبات من المصادر الداخليه افضل من ناحيه درجه الاعتماد عليها من المستندات المعده خارج المشروع فمثلا يعد الشيك الذي يسحبه المشروع دليلا قاطعا على سداد التزام على المشروع وذلك بشرط ان تكون وسائل الرقابه الداخليه كفيله بتحقيق الرقابه في كل مرحله من المراحل التي يمر بها المستند سواء اثناء الاعداد او التداول او الاثبات في الدفاتر .

ومن الامثله على ا لمستندات التي يحصل عليها المراقب من المشروع الشهادات التي يحصل عليها من الموظفين ، وهذه الشهادات تعتبر محدوده القيمه كادله للاثبات لعدم وجود رقابه داخليه على اعدادها او استخدامها ومن امثلتها الشهاده التي تطلب من العامل الفني الذي يقوم بالاصلاحات الخاصه للفروع عن كميات المواد الخام او قطع الغيار التي في حيازته . ولكن قد

تكون هذه الشهاده ذات قيمـه وفـائده كبيره اذا كـانت قطـع الغيـار هـذه ضمـن الاصناف الموجوده بالمخازن ، وان الهدف الاول من هـذه الشـهاده هـو تـأكيد الرقم الموضح في قوائم جـرد المخـازن والتـي يعتبر امين المخـازن مسئولا عنها ولكنها صرفت كعهده لدى العامل الفني .

٣- دقه القيود المسجله بالدفاتر :

كثيرا ماتكون الحسابات والقيود المثبته في دفتر اليوميـه وسيله كافيـه للاثبـات وحتى اذا لم تقبل هذه القيود كادله للاثبات في حد ذاتها فانها تؤخذ عاده كادلـه اضافيه بالنسبه للمراجع .

وتؤخذ القيود في دفتر الاسـتاذ احيانـا علـى انهـا ادلـه اثبـات دون الحاجـه الـى قرائن اضافيه لتأييدها فمثـلا قد يلجـأ المراجـع الـى التـأكد مـن مـدى تحصيـل رصيد حساب مدين في تاريخ الميزانيه عن طريق متابعه تحصيله في بدايه الفتره التاليه . واذا كان هناك نظام دقيق للرقابه الداخليه فان المراجع قـد يقبـل مجرد ترحيل المبالغ المحصله كاثبات كاف على وجود الرصيد بنفس القيمـه في تاريخ الميزانيه وعلى العكـس اذا كـان نظـام الرقابـه الداخليـه ضعيفـا فـان المراجع لابد وان يلجأ الى ادله اثبات اضافيه وذلك بالرجوع الى دفـتر النقديـه واجراء مراجعه مستنديه مع المستندات التي تؤيد تحصيل القيمه سواء نقـدا او بشيك واختيار أي وسيله من هذه الوسائل يتوقـف علـى التوقيـت الـذي يتطلـب الحصـول علـى ادلـه الاثبـات وعلـى الاعتمـاد عليهـا بواسـطه المراجـع طبقـا للظروف القائمه .

ولزياده التأكد من الاعتماد على الحسابات ودقتها كأدله للاثبات يمكن للمراجع

ان يحصل على ضمانات اضافيه عن طريق المقارنات مع البيانات الخاصه لنفس الحسابات في الفترات السابقه وكذلك عن طريق دراسه العلاقه بين الارقام عن طريق استخدام النسب للعلاقه بين بند معين وبند آخر . وبين بند معين ومجموعه بنود معينه ، مثل نسبه اجمالي الربح الى المبيعات، ونسبه التداول (نسبه الاصول المتداوله الى الخصوم المتداوله) او نسبه الاصول الثابته الى مجموع الاصول المملوكه او نسبه الخصوم المتداوله الى راس المال العامل . او نسبه صافي الربح الى المبيعات ... الخ .

ولهذا تعتبر المقارنات والنسب من ادله الاثبات التي يعتمد عليها المراجع .

ولعله يتضح مما سبق ان نظام الرقابه الداخليه يعد على جانب كبير من الاهميه بالنسبه للمراجع في كل خطوه يخطوها نحو تنفيذ اعماله من البدايه حتى النهايه . وان المراجع قد يعجز عن اداء واجباته في حاله اكتشافه ان نظام الرقابه الداخليه ضعيف وبه كثير من الثغرات لدرجه انه قد يعتذر عن عمليه المراجعه . ونضيف لما سبق انه :

* كلما زاد ارتباط القرينه او دليل الاثبات بالعنصر محل الفحص والمراجعه كلما كانت اقوى في حجيتها وامكانيه الاعتماد عليها كاساس لابداء الرأي .
* يجب على المراجع ان يتخير التوقيت المناسب للحصول على القرينه او دليل الاثبات حتى يمكن الاعتماد عليها كاساس لابداء الرأي الفني المحايد ، فقد تكون القرينه قويه ومرتبطه بالعنصر محل الفحص الا انه عدم تخير الوقت المناسب للحصول على القرينه قد يفقدها او يضعف من حجيتها كدليل للاثبات .

فمثلا : اذا اراد المراجع الحصول على قرينه او دليل الوجود الفعلي للنقديه عن طريق الجرد العملي لها ، ولم يتوفر عنصر المفاجأه في هذا الجرد فان هذه القرينه قد تفقد حجيتها حيث يمكن تغطيه الاختلاس (ان وجد) قبل قيام المراجع بالجرد مباشره .

ونفس القول ينطبق على البضاعه بالمخازن .

* يجب ان يكون المراجع مستقلا ومحايدا ونزيها في تصرفاته وسلوكه تجاه الادله التي يجمعها خلال تقييمه لها والمفاضله بينها ، والا فقدت حجيتها حيث ان من اخطر المراحل التي تتطلب توافر الاستقلال والحياد هي مرحله جمع ادله الاثبات .

* يجب ان يكون المراجع حصيفا ذكيا سريع البديهه في تلك المرحله الهامه حيث ان قرينه او دليل الاثبات الواحده يمكن ان تخدم اكثر من غرض فمثلا المصادقات التي ترد من العملاء تؤيد ارصدتهم المدينه علاوه على تأييد فواتير المبيعات التي بيعت لهم وانها ليست وهميه ، كما تؤيد رقم المخزون من البضاعه ورقم مجمل الربح وبالتالي رقم صافي الربح والاثر النهائي على قائمه المركز المالي .

ثالثا : أهم ادله الاثبات او القرائن في المراجعه :

هناك اشكال مختلفه وصور متعدده للقرائن او ادله الاثبات التي يسعى المراجع للحصول عليها لتدعيم وجهه نظره وابداء رأيه الفني المحايد عن مدى امانه ودلاله الدفاتر والسجلات والقوائم التي راجعها كما ان هناك علاقه وثيقه بين ادله الاثبات في المراجعه والوسائل الفنيه للمراجعه التي تتبع

للحصول على هذه الادله الا أن لكل قرينه او دليل اثبات وسيله فنيه يتبعها المراجع للحصول عليها .

وفيما يلي اهم القرائن او الادله والوسائل الفنيه للحصول على كل منها :

١- الجرد الفعلي والعد كوسيله للحصول على قرينه الوجود قرينه الوجود الفعلي .

٢- المصادقات كوسيله للحصول على اقرارات الغير .

٣- المراجعه المستنديه كوسيله للحصول على قرينه الاثبات المستندي .

٤- المراجعه الحسابيه كوسيله للحصول على قرينه الدقه الحسابيه للعمليات

٥- المراجعه الانتقاديه كوسيله للحصول على قرينه الفحص والتحقق السريع للحسابات والقوائم الماليه .

٦- الاستفسار كوسيله للحصول على قرينه وجود نظام سليم للرقابه الداخليه .

٧- ربط البيانات المتعلقه ببعضها كوسيله للحصول على دليل اضافي او قرينه على قيام المشروع بعمليه او عمليات معينه .

٨- فحص السجلات الفرعيه كوسيله للحصول على قرينه صحه البيانات الوارده بالحسابات الاجماليه .

٩- الشهادات التي يحصل عليها المراجع من الاداره كوسيله للحصول على قرينه دقه بعض الامور او ايضاح بعض المشاكل .

* وفيما يلي تفصيل مختصر لما اجملنا :

١- الجرد الفعلي والعد كوسيله للحصول على قرينه الوجود الفعلي :

تعد قرينه الوجود الفعلي التي يحصل عليها المراجع عن طريق قيامه باجراء

جرد فعلي للبند الذي يرغب في التأكد من وجوده الفعلي بالمشروع في تاريخ انتهاء الفتره الماليه الماليه من اقوى القرائن التي يستطيع المراجع ان يعتمد عليها في تحقيقه لبعض ارصده الحسابات .

ومن الامثله على ذلك : التحقق من ان النقديه بالخزينه تطابق رصيد النقديه الظاهر بالدفاتر ، والتحقق من ان البضائع بمخازن المنشأه تطابق ماورد بقوائم الجرد وسجلات المخازن والتحقق من ان البضائع بمخازن المنشأه تطابق ماورد بقوائم الجرد وسجلات المخازن والتحقق من ان الاثاث او العدد والالات في اماكنها المختلفه تطابق رصيدها الظاهر بالميزانيه وبحساباتها في دفاتر الاستاذ والتحقق من ان الاوراق التجاريه الموجوده بمحفظه الاوراق التجاريه او بالبنك للخصم او للتحصيل تطابق رصيدها في حسابها بدفتر الاستاذ والميزانيه وكذلك الاوراق الماليه وغيرها ... الخ .

ورغم قوه هذه القرينه فان عليها حدودا تتمثل في انا تغطي زاويه واحده من زوايا تحقيق العنصر محل الفحص والمراجعه وهي زاويه التحقق من وجود الاصل الامر الذي يستلزم ضروره سعي المراجع للحصول على ادله الاثبات المتعلقه بالتحقق من الملكيه ومن حقوق الغير على هذا الاصل (ان وجدت) علاوه على ان هذه القرينه تلائم الاصول الملموسه فقط دون غيرها .

وحتى تتوافر لقرينه الوجود الفعلي حجيه الاثبات فانه ينبغي حضور المراجع او احد مندوبيه لعمليه الجرد وان تكون لديه او لدى مندوبه القدره على معرفه الاشياء التي يقوم بجردها او يشترك في عمليه جردها . وهذا يتطلب معرفته بالنواحي الفنيه المتعلقه بالمشروع كما يكون قادرا على تمييز الوحدات الجيده

من الوحدات الرديئه للعنصر محل الفحص والمراجعه .
وعلاوه على ماسبق فانه ينبغي فرض رقابه فعاله على العناصر او البنود التي يمكن ان يحل بعضها محل بعض مثل النقديه في حاله تعدد الخزائن (خزينه خاصه ، خزائن فرعيه ، صناديق المصروفات النثريه ...) وكذلك الاستثمارات في اوراق ماليه حيث يحتمل استخدام بعض الاوراق الماليه مرتين في عمليه الجرد (اذا ما تمت في اكثر من مره) لذلك يفضل دائما جرد مثل تلك البنود مره واحده في وقت واحد .

٢- المصادقات كوسيله للحصول على اقرارات الغير :

تستخدم المصادقات للحصول على قرينه الاقرارات المكتوبه من الغير والتي تفيد موافقتهم على ارصده حساباتهم كما هي مدونه بدفاتر المنشأه ويتبع هذا الاسلوب لتحقيق بعض عناصر المركز المالي مثل :

* ارصده العملاء والموردين : حيث يلجأ المراجع عاده الى اتباع وسيله المصادقات Confirmations كاداه للحصول على مصادقه او اقرار مكتوب من كل عميل او مورد يؤكد فيه صحه او خطأ رصيد حسابه - حيث يطلب من المنشأه ارسال خطابات اليهم متضمنه ارصدتهم بدفاتر المنشأه في تاريخ اعداد القوائم الماليه وتطلب منهم الرد بالموفقه على صحه الارصده الموضحه بها او ذكر أي ملاحظات لهم عليها على ان ترسل ردودهم مباشره الى مكتب المراقب حيث يتم فحصها وتحليل ملاحظاتهم (ان وجدت) .
* ارصده الحسابات والاستثمارات لدى البنوك : حيث يطلب المراجع من المنشأه ان ترسل خطابا الى البنك او البنوك التي تتعامل معها تطلب فيه ان

يرسل الى المراقب مباشره شهاده يوضح فيها ارصده الحسابات الجاريه وحسابات الايداع واي حسابات اخرى - في تاريخ انتهاء الفتره الماليه من واقع دفاتره . كما يوضح ايضا قيمه وعدد وارقام الاوراق الماليه التي توجد طرفه وما اذا كانت لغرض الحفظ (أي مملوكه للمنشأه أو حره) او لضمان رهن (أي مقيده) .

* البضاعه طرف الغير : حيث يطلب المراجع من المنشأه ان ترسل الى وكلاء البيع ومخازن الايداع وغيرها من الاماكن التي يحتمل ان توجد لديها بضائع مملوكه للمنشأه ولكنها في حيازتهم لاي سبب من الاسباب وذلك لارسال شهاده الى المراقب مباشره تفيد وجود مثل هذه البضاعه طرفهم والسبب في وجودها في حيازتهم .

ولكي تؤتي المصادقات ثمرتها وهي الحصول على بيانات دقيقه يتطلب الامر من المراقب ان يقوم بنفسه أو بواسطه احد مساعديه بالاشراف على اعداد المصادقات وارسالها .

* وهناك انواع ثلاثه من المصادقات هي :

- المصادقات الايجابيه : وهي التي ترسل فيها المنشأه خطابها الى العميل تطلب منه أي يرسل مصادقته الى المراقب عن صحه او خطأ رصيد حسابه الموضح في الخطاب . وفي هذه الحاله يرسل العميل مصادقته في الحالتين أي في حاله ماذا كان الرصيد مطابقا او مخالفا ويتطلب الامر ضروره اجراء المقارنه بواسطه المراقب للتعرف على اسباب أي اختلاف (ان وجد) .

ويتميز هذا النوع بان المراقب يحصل على المصادقات في أي حاله .

واهم مايعيبه هو احتمال التواطؤ بين الاداره والغير على ارسال المصادقه بالمطابقه في جميع الاحوال .

- المصادقات السلبيه : وهي التي يطلب من العميل فيها ان يرسل الى المراقب ردا فقط في حاله ما اذا كان رصيد حساب المشروع في دفاتره لايطابق رصيد حسابه في دفاتر المشروع .

واهم مايعاب على هذا النوع انه اذا لم يرسل العميل رده فقد يفهم من ذلك انه لايوجد أي اختلاف بين الرصيدين بالرغم من وجود هذا الاختلاف وذلك بسبب لامبالاه العميل او المورد او ضياع المصادقه او التعمد احيانا .

- المصادقات العمياء : وهي التي يطلب فيها من العميل ان يرسل الى المراقب مصادقه تشمل رصيد حساب المشروع في دفاتره في تاريخ انتهاء الفتره الماليه دون ان يتضمن الطلب قيمه الرصيد في دفاتر المشروع ولذلك سميت عمياء .

واهم مايعاب على هذا النوع انه في حاله وجود عمليات تمت واثبتت في دفاتر المشروع او العميل فقط فانها ستظهر في احدى الدفاتر دون الاخرى وبالتالي ستختلف الارصده ويتطلب الامر ان يقوم المراقب بالمطابقه بين الرصيدين والتعرف على اسباب الفروق .

واهم مايميز هذا النوع انه قد يفيد في احكام ضبط البيانات المتعلقه بالارصده نظراً لان المراجعه تتم في هذه الحاله عن طريق مصدرين مختلفين هما دفاتر المشروع ودفاتر العميل .

٣- المراجعه المستنديه كوسيله للحصول على قرينه الاثبات المستندي :

يقوم المراجع بالمراجعه المستنديه Vouching اساسا بهدف الحصول على قرينه الاثبات المستندي التي تؤكد له صحه وسلامه العمليات المثبته في دفاتر المنشأه . ولكي يحقق هذا الهدف فانه يتأكد من صحه المستند وقانونيته وانه يمثل العمليه التي اثبتت في الدفاتر وان العمليه لاتتعارض مع احكام أي قانون ولا النظام الداخلي للمنشأه .

ويتعذر على المراجع – نظرا لكبر حجم العمليات – القيام بالمراجعه الكامله . ولذلك يعتمد كثيرا على اسلوب المراجعه الاختباريه كما سبق القول حيث يتم اختيار عينه من العمليات التي تؤيدها مستندات ويراجعها مراجعه مستنديه . ويحكم المراجع في هذا مدى توافر نظام سليم للرقابه الداخليه .

وتجب ملاحظه ان المراجع المستنديه لاتعني التأكد من وجود كافه المستندات الواجب وجودها في المشروع والتي تؤيد كافه العمليات اذ انه احيانا لايوجد مستند لعمليه معينه نتيجه فقده او سقوطه او اخفائه اما عمدا او بسبب الاهمال . ويعني عدم وجود مستند عدم اثبات العمليه في دفاتر المنشأه .

وعند اجراء المراجع للفحص المستندي يجب عليه ان يتأكد من الامور التاليه :

– ان يكون المستند مؤرخا بتاريخ يقع في نطاق المده محل المراجعه والفحص أي لايخص سنه سابقه او لاحقه .

– ان تكون العمليه التي يؤيدها المستند تدخل ضمن العمليات التي تمارسها المنشأه وليست خارجه عن هذا النطاق دون مبرر لذلك .

- ان يكون المستند مستوفيا للشروط الشكليه والموضوعيه والقانونيه الواجب توافرها في أي مستند ليكون دليلا قاطعا على حدوث العمليه ومنها ان يكون خاليا من أي قشط او مسح او تغيير في الارقام او المحتويات .
ان يكون موقعا ممن له سلطه التوقيع والاعتماد ، ان يكون مستوفيا لطوابع الدمغه المقرره اذا ماكانت من الانواع الخاضعه للدمغه للدمغه المقرره اذا ماكانت من الانواع الخاضعه للدمغه . وان يكون مشتملا على كافه البيانات والتفصيلات التي توضح طبيعه العمليه التي تؤيدها .

- ان يكون المستند موجها الى المنشأه محل المراجعه والفحص وليس الى احد المديرين او اعضاء مجلس الاداره او الموظفين .

- ان يكون المستند المقدم هو اصل المستند وليس صوره منه او بدل فاقد الا اذا قدم اليه مايفيد ضياع المستند الاصلي حتى لايستخدم لتغطيه عمليات اخرى . وذلك بالنسبه للمستندات التي تعد خارج المشروع وترد اليه مثل فواتير المشتريات اما في حاله المستندات التي تعد داخل المشروع فانها سوفي تكون صورا نظرا لارسال الاصل الى الغير ، مثل صور فواتير المبيعات وصور ايصالات التحصيل وعلى المراجع بعد تأكده من الامور السابقه ان يؤثر على المستند بما يفيد فحصه ومراجعته حتى لايتم تقديمه مره ثانيه لتأمين عمليه ثانيه وتعرف هذه العمليه بعمليه الغاء المستند .

٤- المراجعه الحسابيه كوسيله للحصول على قرينه الدقه الحسابيه للعمليات

لكي يحصل المراجع على قرينه الدقه الحسابيه للعمليات المختلفه المثبته في

دفاتر المشروع فانه يلجأ الى استخدام اسلوب المراجعه الحسابيه Arithmatical Verification

التي تشمل التأكد من صحه العمليات الحسابيه من جمع وطرح وضرب وقسمه ونقل المجاميع من صفحه لاخرى بالدفاتر وكذلك التحقق من صحه ترحيل القيود الى الحسابات بدفتر الاستاذ .

ويتسع نطاق المراجعه الحسابيه بحيث يشمل جميع مراحل العمليه المحاسبيه بدءا من المستندات المؤيده للعمليات حتى اظهار نتيجه الاعمال والمركز المالي كالآتي :

– مراجعه العمليات الحسابيه للارقام الوارده بالمستندات والتأكد من صحه التضريبات او الاضافات او الخصومات .. الخ حيث ان المستندات هي اساس القيود في الدفاتر المحاسبيه واي خطأ في هذه المرحله معناه الخطأ في جميع المراحل التاليه .

– مراجعه دفاتر اليوميه والتأكد من صحه المجاميع فيها ومن صحه نقل المجاميع من صفحه الى اخرى .

– مراجعه الحسابات المختلفه بدفتر الاستاذ عن طريق مراجعه الترحيلات من دفاتر اليوميه اليها وكذلك التحقق من صحه ترصيده والتحقق ايضا من ان ارصده أخر الفتره السابقه تطابق ارصده اول الفتره قيد المراجعه والفحص .

وفي حاله استخدام المنشأه للحسابات الاجماليه (حسابات المراقبه) فانه يجب مطابقه رصيد الحساب الاجمالي بدفتر الاستاذ العام مع مجموع الارصده الفرعيه للحسابات الفرديه بدفتر الاستاذ المساعد .

– مراجعه حسابيه للكشوف والقوائم التحليليه التي تقدم للمراجع بواسطه

موظفي المنشأه مثل الكشوف التحليليه للعمــلاء ، والموردين والاضافات الرأسماليه والاستهلاكات والاحتياطات المختلفه والمصروفات العموميه .

- مراجعه حسابيه لقوائم الجرد عن طريق مراجعه عمليات ضرب الكميات في اسعار الوحدات للوصول الى اجمالي القيمه ومراجعه مجاميع الكشوف وترحيلها من صفحه الى اخرى .

- مراجعه حسابيه لميزان المراجعه بالتأكد من صحه الارصده او المجاميع والتأكد من توافق الجانبين حسابيا مع مراعاه ان توافق الجانبين لايعني عدم وجود اخطاء كما سبق القول ..

- مراجعه قائمه نتيجه الاعمال حسابيا للتأكد من صحه الرصيد الممثل لصافي الربح او الخساره .

- واخيرا ، مراجعه قائمه المركز المالي حسابيا للتأكد من صحه مجموع عناصر الاصول وكذلك مجموع عناصر الخصوم ومن توازنها حسابيا .

ونود ان ننوه الى ان المراجعه الحسابيه تهدف اساسا الى التحقق من صحه البيانات المحاسبيه المسجله بالمستندات والدفاتر والكشوف والقوائم من الناحيه الحسابيه فقط دون ان يشمل ذلك التحقق من خلوها من الاخطاء او الاحتيال او التلاعب او التزوير فتلك تكشفها اساليب اخرى كما سبق القول .

٥- المراجعه الانتقاديه كوسيله للحصول على قرينــه الفحص والتحقق السريع للحسابات والقوائم الماليه :

يعتمد المراجع في سبيل الحصول على قرينه الفحص والتحقق السريع الخاطف للدفاتر والسجلات والحسابات والقوائم الماليه على اسلوب المرجعه

الانتقاديه Scanning التي تشمل الفحص والتحقق السريع للحسابات والقوائم الماليه والنظره التحليليه لها بهدف اكتشاف النواحي الشاذه او غير العاديه التي لم يتمكن المراجع من اكتشافها اثناء قيامه بالمراجعه العاديه . وترجع هذه الامور عاده الى وجود خطأ او احتيال او تلاعب في البيانات الوارده في السجلات .

ومن الامثله على ذلك ان يلاحظ المراجع وجود اصناف معينه من البضاعه مثبته في فاتوره مشتريات آخر الفتره الماليه ولم توجد ضمن قوائم الجرد ، وهذا معناه ان هناك مشتريات وهميه او وجود اسم شخص ضمن المصادقات الوارده من العملاء ولم يسبق ان وجد له حسابا بدفتر استاذ مساعد المدينيين مما يعني ارسال طلبات المصادقات لاشخاص وهميين .

ولاريب ان الفحص السريع الخاطف الذي تتوافر معه قدره فنيه ومهاره لدى المراجع للاحداث التي تلي تاريخ اعداد القوائم الماليه يؤدي الى جمع ادله اثبات اضافيه لعناصر هذه القوائم لتدعيم رأيه الفني المحايد عنها .

واخيرا فان هذه الوسيله تفيد كثيرا في اختصار قدر كبير من الوقت والجهد اللذان يبذلهما المراجع اثناء قيامه بواجباته .

٦- الاستفسار كوسيله للحصول على قرينه وجود نظام سليم للرقابه الداخليه :

يعتمد المراجع عاده على اسلوب الاستفسار Inquiry كوسيله للتأكد من دقه وسلامه نظام الرقابه الداخليه باعتباره دليل اثبات لصحه العمليات المثبته في الدفاتر والسجلات .

فالمراجع يستخدم هذا الاسلوب عند قيامه بفحص انظمه الرقابه الداخليه والضبط الداخلي وكذا الانظمه المحاسبيه والاداريه المطبقه في المنشأه ويكون الاستفسار عاده عن طريق توجيه اسئله شفويه للموظفين او المسئولين في المشروع والحصول على اجاباتها شفويا ايضا وقد يكون الاستفسار في شكل اسئله مكتوبه توجه الى اداره المشروع للحصول على ردود مكتوبه ايضا والاحتفاظ بها للرجوع اليها فيما بعد خصوصا عند اعداد التقرير بنتيجه مراجعته .

٧- ربط البيانات المتعلقه ببعضها كوسيله للحصول على دليل اضافي او قرينه على قيام المشروع بعمليه او عمليات معينه :

يعتمد المراجع على اسلوب ربط البيانات المتعلقه ببعضها Correlation with related information للحصول على دليل اضافي وقرينه على قيام المشروع بعمليه او عمليات معينه .

ومن الامثله على ذلك : ربط تحصيل كوبونات الاوراق الماليه بوجود مثل هذه الاستثمارات او وجود الاستثمارات يتطلب ضروره التأكد من تحصيل الكوبونات المستحقه عنها . كذلك الامر بالنسبه للقروض وفوائدها حيث يتم ربط سداد فوائد القروض بوجود مثل تلك القروض او وجود القروض يتطلب ضروره التأكد من سداد الفوائد المستحقه عليها كما ان سداد المنشأه لرصيد المورد في آخر السنه الماليه أثناء الفتره الاولى من السنه التاليه يعتبر دليلا على ان الرصيد كان صحيحا في تاريخ انتهاء السنه الماليه ونفس القول ينطبق على سداد العميل لرصيده في آخر السنه الماليه اثناء الفتره الاولى من

السنه التاليه كما ان مقارنه نسب مجمل الربح الى الى المبيعات خلال السنوات المختلفه تعتبر اداه للتعبير عن كيفيه سير العمل وكذلك فان مقارنه بنود المصروفات خلال السنه الحاليه بنفس البنود خلال السنوات السابقه يفسر ما اذا كان هناك أي تلاعب في الانفاق خلال السنه الحاليه مالم تكن الظروف قد تغيرت عن ظروف السنوات السابقه كما ان تلك المقارنه توضح وجود بنود مصروفات اخرى لم تظهر في السنوات السابقه مما يتطلب معرفه الاسباب وراء ذلك وما اذا كانت هناك بنود مرتبطه بها مثل فواتير القروض التي ترتبط – كما سبق القول – بوجود القروض .

وهكذا فان هذه الوسيله تمكن من الوصول الى استنتاجات تفيد في الوصول الى الرأي الفني المحايد في صحه البيانات وتضيف الى الادله التي حصل عليها المراجع نتيجه قيامه بالوسائل الفنيه الاخرى للمراجعه ادله جديده وقرائن على ان النتائج التي توصل اليها من اتباع هذه الوسائل كانت صحيحه

٨- فحص السجلات الفرعيه كوسيله للحصول على قرينه صحه البيانات الوارده بالحسابات الاجماليه :

عند فحص ومراجعه البيانات الوارده بالحسابات الاجماليه بدفتر الاستاذ العام قد يتطلب الامر ضروره فحص البيانات التفصيليه الوارده بالدفاتر والسجلات الفرعيه Examination Of Subsidary Records مثل دفاتر اليوميه المساعده ودفاتر الاستاذ المساعد حيث لايكفي مجرد مطابقه الرصيد الاجمالي مع مجموع الارصده الفرديه .

ومن المعلوم ان حجم العمليات والقيود المثبته في الدفاتر والسجلات الفرعيه

يكون من الكبر لدرجه ان المراجع لايستطيع القيام بمراجعتها مراجعه كامله .
ولذلك يلجأ عاده الى اتباع اسلوب الاختبارات .
كما تشمل هذه الوسيله ايضا فحص ومراجعه كشوف وقوائم الجرد مع سجلات المخازن (بطاقه الصنف ودفتر استاذ المخزن) باستخدام المراجعه الاختباريه ..

٩- الشهادات التي يحصل عليها المراجع من الاداره كوسيله للحصول على قرينه دقه بعض الامور او ايضاح بعض المشاكل :

قد يتعرض المراجع اثناء ادائه لواجبات لبعض الامور التي لايستطيع الحكم عليها بنفسه ، ولذا فانه يلجأ الى الاداره لطلب شهادات Evidences لتأييد بعض الامور المثبته في الدفاتر والسجلات والقوائم او لايضاح بعض المشاكل التي يتعرض لها .
ومن امثله هذه الشهادات مايلي :
- شهاده الجرد : وهي التي تشهد فيها الاداره بصحه الجرد وانه قد تم بمعرفتها وان المخزون السلعي قد قوم على نفس الاساس المتبع طوال حياه المنشأه .
- شهاده بالمسئوليات العرضيه : وهي المسئوليات التي قد يلتزم بها المشروع في المستقبل مثل المنازعات القضائيه التي لم يفصل فيها بحكم نهائي مثل الضرائب المتنازع عليها والتي يجب ان يكون لها مخصص كاف .
- شهاده الاضافات والاستبعادات الرأسماليه : وهي التي تشهد فيها الاداره بصحه الاضافات الرأسماله التي تمت على الاصول الثابته اثناء فتره الفحص

وكذلك الاستبعادات التي تمت خلال نفس الفتره .

ولعل من البديهي ان تلك الشهادات تعد دليل اثبات ضعيف ولذلك فان الامر يتطلب من المراجع قبل ان يقبلها ان يقوم بعده اختبارات تطمئنه الى صحه ماورد بها من معلومات لترقى الى منزله ادله الاثبات القويه التي يمكنه ان يعول عليها .

اثار ادله الاثبات على تقرير المراجع : (١)

عندما يكون المراجع قد حصل على ادله اثبات كافيه وكفء كما هو مطلوب طبقا للمعيار الثالث للعمل الميداني ، عليه ان يجسد الرأي الملائم طبقا للظروف مع ذلك فعندما يكون المراجع غير قادر على الحصول على اساس ملائم لرأي عن قائمه ماليه جوهريه فان الرأي لابد ان يؤجل حتى يتم الحصول على ادله الاثبات الضروريه او ان رأيا انكاريا ينبغي ان يجسد عن القوائم الماليه .

1- Walter C . Kell , Willam C . B oynton and Richard E . Zieglet , " Modern Auditing " Third Edition , John Wiley & Sons , 1986 , PP II6. II7

الباب الثالث

مراجعة العمليات وتحقيق

عناصر نتيجة الأعمال والمركز المالي

الباب الثالث

مراجعة العمليات

وتحقيق عناصر نتيجة الأعمال والمركز المالي

يتضمن هذا الباب الفصول التالية:

الفصل الأول: مراجعة العمليات النقدية.

الفصل الثاني: مراجعة العمليات الآجلة.

الفصل الثالث: مراجعة وتحقيق عناصر نتيجة الأعمال.

الفصل الرابع: مراجعة وتحقيق عناصر الأصول بقائمة المركز المالى.

الفصل الخامس: مراجعة وتحقيق عناصر الخصوم بقائمة المركز المالى.

الفصل السادس: مراجعة القوائم المالية الأساسية والحسابات التحليلية حسب متطلبات النظام المحاسبى الموجود والمعايير المحاسبية في شركات القطاع العام.

الفصل الأول

مراجعة العمليات النقدية

يتضمن هيكل مراجعة العمليات النقدية في هذا الفصل على ما يلى:

المبحث الأول: الرقابة الداخلية على العمليات النقدية.

المبحث الثانى: أهداف مراجعة العمليات النقدية ووسائل الوصول إليها.

المبحث الثالث: مراجعة بعض عناصر المقبوضات النقدية.

المبحث الرابع: مراجعة بعض عناصر المدفوعات النقدية.

المبحث الأول

الرقابة الداخلية على العمليات النقدية

أولا: المبادئ العامة التي يجب توافرها في أى نظام للرقابة على العمليات النقدية:

١ ــ **فصل الوظائف:** فيجب أن تكون وظيفة أمين أو أمناء الخزينة تداول النقدية ــ ووظيفة المراقب مسك السجلات المحاسبية الخاصة بالنقدية.

٢ ــ **تجزئة العملية:** يجب ألا يقوم موظف واحد بإتمام العملية من البداية حتى النهاية فأمين الخزينة يجب ألا يقوم باستلام النقدية وكتابة الإيصالات.

٣ ــ الإيداع اليومى للمتحصلات في البنك.

٤ ــ وجود نظام العهد المستديمة لحصر المسئولية وتمكين المنشأة من الاحتفاظ بالعمليات الكبيرة خارج نطاق المتحصلات اليومية.

٥ ــ وضع إجراءات سليمة للمدفوعات، فمثلا شيكات الدفع يجب أن تؤيد بطلب تحرير شيك رسمى معتمد بواسطة الشخص المسئول ويرفق بطلب تحرير الشيك المستندات المؤيدة مثل الفاتورة وأمر الشراء وتقرير الاستلام ويجب إلغاء الفاتورة فور كتابة الشيك بأى وسيلة حتى لا تتكرر عملية الدفع ويجب إحكام عملية صرف دفاتر الشيكات لتقليل فرص إساءة استخدام هذه الشيكات.

٦ ــ يجب إعداد مذكرة تسوية لكل حساب بالبنك مرة كل شهر على الأقل ويتولى إعدادها شخص ليس له أى علاقة بالنقدية.

٧ ــ وجود نظام قوى للمراجعة الداخلية يمارس الجرد المفاجيء ومراجعة مذكرات التسوية وتحليل حسابات المراقبة الخاصة بالنقدية.

٨ ــ استخدام وسائل التأمين والحراسة الكافية على الأموال النقدية الموجودة بالمنشأة.

٩ ــ التأمين على الصيارف ضد خيانة الأمانة.

ثانيا: المبادئ الخاصة بنظام الرقابة الداخلية على المقبوضات النقدية :

الهدف من الرقابة الداخلية على المقبوضات النقدية هو التأكد من أن جميع المقبوضات قد سجلت بالدفاتر وتم ترحيلها إلى الحسابات المختلفة وكذا التأكد من توريدها إلى الخزينة أو إيداعها بحساب المنشأة بالبنك دون أى تلاعب في القيمة أو تأخير في تاريخ التوريد أو الإيداع.

وتتعدد مصادر التحصيل في المنشاة منها ما يورد رأسا إلى الخزينة أو المقبوضات محصلة بمعرفة المندوبين الجائلين أو مقبوضات ترد عن طريق البريد.

وسوف نتناول بالشرح فيما يلي أهم المبادئ لأحكام الرقابة الداخلية من طرق التحصيل كما يلي:

(١) مبادئ الرقابة الداخلية على المتحصلات النقدية التي ترد رأسا إلى الخزينة:

قد يرغب بعض العملاء في سداد ما عليهم من ديون نقدا بخزينة المنشأة وهنا يجب اتباع الخطوات الآتية:

أ ـ يحرر قسم الحسابات بناء على طلب العميل بأذن (أمر) توريد نقدية من أصل وصورتين يوضح فيه اسم العميل ورقم حسابه والمبلغ المطلوب توريده ويسلم العميل الأصل وصورة.

ب ـ يقوم العميل بتوريد النقدية إلى أمين الخزينة مع (أصل الأذن والصورة) فيراجع أمين الخزينة وبعد التأكد من مطابقة النقدية لما هو موضح بالأذن يرد للعميل صورة إذن التوريد بعد التأشير عليها بما يفيد الدفع.

ج ـ يقيد أمين الخزينة النقدية الموردة بموجب إذن توريد النقدية في سجل حركة النقدية خلال اليوم موضحاً بها رقم الأذن واسم العميل والمبلغ المحصل ثم ترسل هذه القائمة مع صورة إذون التوريد التي احتفظ بها أمين الخزينة إلى إدارة الحسابات.

هـ يقوم الموظف المختص بإدارة الحسابات بمطابقة الكشف الوارد من أمين الخزينة مع صورة أذون التوريد الموجودة لديه ويرحل المبلغ إلى حسابات العملاء بدفتر الأستاذ المساعد.

(٢) مبادئ الرقابة الداخلية على المتحصلات النقدية بواسطة مندوبي التحصيل:

قد تقتضي طبيعة عمل المنشأة تكليف بعض المندوبين بالمرور علـــى العملاء وتحصيل ما عليهم من ديون للمنشأة ويراعى في هذه الحالة مبـــادئ الرقابة الداخلية التالية:

أ ـ تحديد اختصاصات كل مندوب والمنطقة التي له حق التحصيل فيها.

ب ـ التأمين على كل مندوب ضد خيانة الأمانة.

ج ـ تزويد المندوب بدفتر إيصالات مؤقتة مختومة بخاتم المنشأة حيث يقـوم المندوب بمجرد استلامه أى مبلغ بتحرير إيصالا مؤقـــت مـــن أصـــل وصورة ويسلم الأصل للعميل ويحتفظ بالصورة في الدفتر.

د ـ في نهاية اليوم يقوم المندوب بإعداد كشف بأسماء العملاء الذين سـددوا مبالغ وقيمة ما سددوه وأرقام الإيصالات التي استخرجت لـــهم، ويقـــدم الكشف مع المتحصلات إلى أمين الخزينة بعد الحصول على توقيع بمـــا يفيد استلام أمين الخزينة للمبالغ الموردة.

هـ ـ بعد إثبـــات النقديـــة الموردة بسجل حـــركة النقديـــــة يقـــوم أميـــن الخزينة بالتأشير على الكشـــف بما يفيد توريد المبـــالغ ويرسلها إلـــى إدارة الحسابات.

و ـ يقوم المسئول بإدارة الحسابات بإثبـــات المبـــالغ المحصلـــة بالدفـــاتر المختصة وترحيلها إلى حسابات العملاء، ثم تحرر إيصالات نهائية قـــد يأتى العميل في مقر المنشأة لاستلامها بعد تسليم الإيصال المؤقت وقـــد ترسل إليه بالبريد.

ل ـ بالنسبة للشيكات التي يتسلمها المندوبين من العملاء، فـهذه يجـب أن تكون معنونة باسم المنشأة ويجب أن ترسل إلى المنشأة لتظهيرها وقيدها بالدفاتر وإرسالها بحافظة إيداع إلى البنك لإضافة قيمتها لحساب المنشأة.

(٢) مبادئ الرقابة الداخلية على المقبوضات التي ترد عن طريق البريد:

أ ـ تفتح الخطابات الواردة تحت إشراف مسئول لا ينتمى إلى قسم الخزينـة والحسابات.

ب ـ تختم الشيكات والحوالات وأذون البريد المرفقة بالخطابات بخاتم (غير قابل للتحويل) حتى لا يمكن صرفها إلا باسم المنشأة.

ج ـ يتولى موظف آخر تفريغ هذه الشيكات والحوالات في كشف من أصـل وصورتين حيث يسلم الأصل للصراف الذى يوقع على النسختين الثانيـة والثالثة باستلام النقدية الموضحة بها ويفيد المتحصلات بسجل حركـة النقدية ويحتفظ قسم البريد الوارد بالنسخة الثانية وترسل النسخة الثالثـة إلى قسم الحسابات حيث يقوم موظف مختص باسـتخراج الإيصـالات اللازمة وإرسالها للعملاء.

د ـ ترسل صورة من القائمة السـابقة + أصـل الإيصـالات إلـى إدارة الحسابات للقيد بموجبها في الدفاتر وحسابات العملاء ويقوم موظف آخر بتحرير خطابات للعملاء مرفقا بها الإيصالات المحررة لهم.

هـ ـ في نهاية اليوم يقوم الصراف بإيداع الشـيكات الـواردة بالخطابـات بحساب المنشأة بالبنك وكذلك تحصيـل الحـوالات والأذون البريديـة وإيداعها بحساب المنشأة بالبنك.

ثالثا : المبادئ الخاصة بنظام الرقابة الداخلية على المدفوعات النقدية :

تتخذ المدفوعات النقدية لأية منشأة صورا تختلف في طبيعتها والغرض منها الأمر الذى يتطلب اختلافا في نظام الرقابة الداخلية المطبق في شأن كل نوع منها بما يتلائم مع طبيعته والغرض منه.

ومع ذلك هناك مجموعة من المبادئ الخاصة التي يجب توافرها لأحكام الرقابة الداخلية على جميع المدفوعات النقدية منها:

١ ـ يجب أن تتم جمع المدفوعات بشيكات فيما عدا المصروفات النثرية مع تحديد سلطة التوقيع على الشيكات بدقة من مسئولين.

٢ ـ يحظر قطعياً التوقيع على أى شيك على بياض، ويحظر كذلك سحب شيكات لحامله.

٣ ـ مراقبة البريد الصادر مراقبة فعالة عن طريق تقسيم العمل واستخدام السجلات المناسبة لضمان تصدير الشيكات إلى المستفيدين أو أصحاب الشأن.

٤ ـ وضع نظام دقيق يكفل الحصول على كشوف دورية من البنك ومطابقة هذه الكشوف على ما هو مقيد بدفتر النقدية.

٥ ـ عدم استخراج شيكات "بدل فاقد" إلا بعد اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة والتأكد من فقد الشيك.

٦ ـ الفصل التام بين الاختصاصات المتعارضة في طبيعتها، فيجب الفصل بين من يقوم من الأعمال الآتية:

(أ) أعدا كشوف حساب الموردين. (ب) تحرير الشيكات والتوقيع عليها.
(ج) القيد بدفتر النقدية. (د) إرسال البريد الصادر.

٧ ـ يجب العناية بالمدفوعات الكبيرة ويجب اعتمادها من مسئول كبير كعضو مجلس إدارة أو مدير عام على الأقل.

المبحث الثانى

أهداف مراجعة العمليات النقدية ووسائل الوصول إليها

بعد فحص وتقييم نظام الرقابـــة الداخليـــة علـــى العمليـــات النقديـــة (مقبوضات ومدفوعات) والذى يعد الخطوة الأولى من عمل مراجع الحسابات لكى يحدد نطاق أي حجم عينة الاختبارات، ويبدأ الخطـــوة الثانيـــة وهـــى إجراءات تحقيق العمليات النقدية التي وقعت في نطاق حجم الاختبارات التـــي سيقوم بفحصها وذلك بهدف التأكد من أن النقدية الموجودة بالخزينة أو لـــدى البنوك هى ما يجب أن يكون موجود فعلاً في هذا التاريخ ويمكـــن تحقيـــق هذين الهدفين عن طريق اتباع الوسائل الآتية:

١ ــ أسلوب الجرد الفعلى للنقدية الموجـــودة بخزينـــة المنشـــأة الرئيســـية وخزائنها الفرعية مع تحرير محضر معتمد بنتيجة هذا الجرد.

٢ ــ مراجعة رصيد الحسابات الجارية للمنشأة بـــالبنوك طبقـــا كشـــف الحساب للتأكد من مطابقتها لمـــا هـــو ثابت بدفاتر وسجلات المنشـــأة محل المراجعة.

٣ ــ أسلوب المراجعة الحسابية لدفتر النقدية، بمراجعة مجـــاميع الخانـــات الفرعية التحليلية بدفتر النقدية والتأكد من صحة نقل المجـــاميع مـــن صفحة لأخرى مع قيد المبالغ بالخانات الصحيـــح، كذلـــك مراجعـــة الترحيلات من دفتر النقدية إلى كل دفتر اليومية العامة أو المركزيـــة ودفتر الأســـتاذ العـــام ودفتر أســـتاذ مساعد العملاء ودفـــتر أســـتاذ مساعد الموردين.

٤ ــ أسلوب المراجعة المستندية: للمقبوضات والمدفوعات المثبتة بدفتر النقدية والأمر الذي يجب أن يوليه المراجع عناية خاصة عند إجراء المراجعة المستندية هو مطابقة كشف البنك مع ما هو ثابت بدفتر النقدية، حيث قد تكشف تلك المطابقة عن وجود تلاعب بالمتحصلات أو الشيكات المسحوبة ويجب على المراجع عند إجراء هذه المطابقة مراعاة ما يلي:

- التحقق من توافق تواريخ الإيداعات خاصة السائلة المثبتة في دفتر النقدية مع تلك المثبتة في كشف الحساب الوارد من البنك لأن عدم التوافق قد يكشف تلاعب في استخدام تلك الأموال في أغراض خاصة خلال تلك المدة الفاصلة بين تاريخى الإيداع.
- إجراء التسوية اللازمة للوصول إلى تطابق رصيد البنك بالدفاتر مع ما هو وارد بكشف الحساب عن طريق إعداد مذكرة تسوية مع ضرورة تتبع العمليات المعلقة وعمل مذكرة بأرقام الشيكات التي سحبت ولم تقدم للصرف في تاريخ إعداد كشف الحساب لتتبع تقديمها للصرف في الفترة التالية لذلك التاريخ.

المبحث الثالث

مراجعة بعض عناصر المقبوضات النقدية

تحتاج المراجعة المستندية للمقبوضات إلى عناية خاصة من المراقب لأن جزء كبيرا من المستندات المؤيدة لها مستندات داخلية يسهل التلاعب فيها ولذلك يجب ألا يكفى بمراجعة هذه المستندات وإنما يتعين البحث عن أدلة ووسائل إثبات تعزز وتؤكد صحة هذه المقبوضات.

وسنعرض فيما يلى في إيجاز لكيفية مراجعة بعض عناصر المقبوضات النقدية حيث أنها كثيرة ومتنوعة بل أنها تختلف من منشأة لأخرى وسنوضح بإيجاز بعض أنواع هذه المقبوضات كما يلى:

أولا: مراجعة المبيعات النقدية:

كما سبق أن أوضحنا أن المراجعة لا تتم بصفة شاملة وإنما تتم بعملية أو عمليات معينة يتم حسابها بأسلوب علمى ويتقرر هذا الحجم في ضوء ما تسفر عنه نتيجة الفحص لنظام الرقابة الداخلية للمتحصلات عن المبيعات النقدية.

ومن قواعد الرقابة الداخلية للمبيعات النقدية الفصل التام بين عملية البيع واستلام الثمن وتسليم البضاعة ويتطلب لإحكام الرقابة على هذا العنصر اتباع ما يلى:

- تحرير قسيمة البيع من أصل وثلاث صور، يسلم للعميل الأصل والصورة الأولى وترسل الثانية مع البضاعة إلى قسم التسليم (الكنترول) أما الثالثة فيحتفظ بها في الدفتر.

- يقدم العميل الأصل إلى أمين الخزينة فيؤشر عليها بما يفيد الدفع ويـــرده إلى العميل ويسجل أمين الخزينة قيمة القسيمة بسجل الحركة النقدية.

يقدم العميل قسيمة البيع المختومة بما يفيد الدفع إلى قسم التسليم الــذى يقوم بمراجعتها ومطابقتها مع البضاعة ومع صورة القسيمة المرســـلة مـــع البائع مع البضاعة ويسلم العميل البضاعة المشتراه.

- يقوم البائع في نهاية اليوم بعمل ملخص لقسائم البيع.
- يطابق الملخص الذى أعده البائع مع صورة قسائم البيع طـــرف أميــن الخزينة.
- يقوم أمين الخزينة بتحرير قسائم إيداع وتجهيز المتحصـــلات لإيداعــها بحساب المنشأة بالبنك.

المراجعة الحسابية للمبيعات النقدية.

وتشمل في هذه الحالة مراجعة صحة التضريبات والعمليات الحســابية لصور القسائم الداخلة في حجم العينة الاختيارية ثم مراجعة قيمة هذه القسائم مع ما هو مثبت بدفتر النقدية التحليلي مع ما رحل إلى حـــ / المبيعات بدفتر الأستاذ العام.

المراجعة المستندية للمبيعات النقدية

بعد الاطمئنان إلى سلامة نظام الرقابة الداخلية وتقرير حجم العينة التي سيتم مراجعتها يقوم المراجع بمراجعة مستندية لمفــردات العينــة وتتنــاول المراجعة المستندية هنا مراجعة صور قسائم البيع مع الكشــوف التفصيليــة للمبيعات النقدية التي تعدها أقسام البيع مع سجل حركة النقدية مع قائمة إيداع النقدية في البنك.

ثانيا : مراجعة مقبوضات من العملاء (المدينين):

هذه المتحصلات تتم بإحدى صور ثلاث فإما أن ترد رأساً إلى خزينة المنشأة، وإما أن ترد بالبريد في صورة حوالات أو أذونات بريدية ويتم التوريد إما رأسا بخزينة المنشأة أو ترسل الشيكات والحوالات عن طريق البريد وأخيرا فقد يتم تحصيل هذه الديون بواسطة مندوبى المنشأة الجائلين.

وفى كل صور التحصيل يجب على المراجع أولا الإطلاع على شروط السداد المتفق عليها بين العملاء والمنشأة لمعرفة ما إذا كان من حق العميل الحصول على خصم من عدمه وبعد ذلك يقوم المراجع بتحقيق تلك المقبوضات كما يلى:

١ ـ في حالة التوريد بخزينة المنشأة:

تتلخص المراجعة الحسابية والمستندية في هذه الحالة في مراجعة التضريبات والعمليات الحسابية بصور أذون التوريد وصحة الأرقام المقيدة بالسجلات المختصة ثم بياناتها وهي سجل حركة النقدية، وملخص المتحصلات اليومية الذى يعده أمين الخزينة في نهاية كل يوم ودفتر النقدية وحسابات العملاء بدفتر الأستاذ المساعد.

كما يجب الاطلاع على كشوف الحساب المرسلة إلى العملاء عن الفترة محل المراجعة.

٢ ـ في حالة التحصيل عن طريق المندوبين الجائلين:

تتلخص المراجعة الحسابية والمستندية في هذه الحالة في مراجعة التضريبات والعمليات الحسابية بمستندات القيد وهى صور الإيصالات المؤقتة وصور الإيصالات النهائية، ثم بعد ذلك تتم المراجعة المستندية لمطابقة صور الإيصالات المؤقتة على الملخص اليومي الذى يعده

المندوب ــ كذلك مطابقة هذا المخلص مع ما هو مدون بسجل حركة النقدية، ودفتر النقدية، وكذلك مع صور الإيصالات النهائيـــة، وفـــي حالـــة إيـــداع المتحصلات بالبنك يجب الاطلاع على صور قسائم الإيداع والتأكد من صحة تواريخها وقيمتها.

كذلك يجب الاطلاع على كشوف الحساب المرسلة إلى العمـــلاء عـــن الفترة محل المراجعة.

٣ ـ في حالة التحصيل عن طريق البريد:

تتلخص المراجعة الحسابية والمستندية في هذه الحالة فـــي مراجعـــة العمليات الحسابية بمستندات القيد وهو كشف المقبوضات بالبريد لدى قســـم الحسابات مع صور الإيصالات المرسلة للعملاء مع ما هـــو مـــدون بدفـــتر الصندوق مع كشف الإيداع بالبنك للتأكد من أن كل ما تم قبضة تم توريـــده بالبنك.

ثالثا: مقبوضات من إيراد أوراق مالية:

تتمثل الأوراق بصفة أساسية في الأسهم والســـندات وبالتـــالى تتمثـــل إيراداتها في أرباح الأسهم وفوائد السندات.

ويمكن التأكد من فوائد السندات بالاطلاع على السندات ذاتـــها فـــهى تتضمن شروط الاقتراض ومنها سعر الفائدة وتواريخ الاستحقاق، أما أربـــاح الأسهم فيمكن التأكد من قيمتها بالرجوع إلى نشرات سوق الأوراق الماليـــة والإيرادات المحصلة تتمثل في صافي قيمتها بعد خصم ضريبة القيم المنقولة وذلك فيما عدا السندات الحكومية المعفاه من الضرائـــب وعلـــى المراجـــع الرجوع إلى الأوراق المالية إذا كانت في حوزة المنشأة والاطلاع عليـــها أو إلى إشعارات البنك إن كان قد تم التحصيل عن طريق البنك.

رابعا : مقبوضات إيرادات العقارات:

قد تلجأ المنشأة إلى تأجير جزء من عقاراتها نظـير إيجـار شـهرى وللتأكد من قيمة هذه المقبوضات ينبغى على المراجع الاطلاع علـى عقـود الإيجار لمعرفة قيمتها ومواعيد السداد، كذلك الاطلاع على صور الإيصالات المسلمة لمستأجرين ومطابقتها على ما ورد بدفتر النقدية، ويجب مراعاة عما إذا كان هناك إيجارات مستحقة طرف المستأجرين أو محصلة منهم مقدمـا وصحة التوجيه المحاسبي لهذا البند.

خامسا : مقبوضات في وصورة تعويضات:

تأخذ التعويضات إحدى الصورتين الآتيتين:

١ ــ **تعويضات من شركات التأمين:** وفي هذه الحالة يجـب أولا الاطـلاع على عقد التأمين المبرم بين المنشأة محل المراجعة وشـركة التـأمين للتأكد من قيمة التعويض الذى يجب أن تحصل عليه المنشـأة ومـا إذا كانت قد حصلت عليه أم لا؟، والاطلاع على السجلات والدفاتر لمعرفـة القيمة الدفترية للأصل الذى حصلت المنشأة بشـأنه علـى التعويـض ومعرفة ما إذا كان هناك أرباح أو خسائر رأسمالية تتمثل في زيادة قيمة التعويض أو نقص عن القيمة الدفترية للأصل والتأكد من معالجة ذلـك في حسابات النتيجة فإذا كانت الشركة محل المراجعة إحـدى شـركات القطاع العام فيدرج ضمن بند حـ / ٤٤٤٣ التعويضـات والغرامـات ضمن ح / ٤٤ إيرادات وأرباح أخرى. في حسابات أ . خ.

٢ ــ **تعويضات تحصل عليها المنشأة من جهات أخرى:** كما في حالة عقـود بين المنشأة محل المراجعة وجهات أخرى وفي هذه الحالة يجب الاطلاع على تلك العقود أو صور الحكم إذا ما كان هناك حكم قضائى لمعرفـة قيمة التعويض والتأكد من صحة التوجيه الحسابى والمحاسبى له.

سادسا: مقبوضات في صورة إعانات وتبرعات:

يجب أن يولى المراجع اهتمامه لتلك المقبوضات وذلك لإمكانية حدوث تلاعب بها.

١ ـ بالنسبة للإعانات:

يجب الاطلاع على المراسلات التي جرت بين المنشأة وبين الجهة المانحة للإعانة وكذلك الاطلاع على صور المحررة للجهة المانحة للإعانة ومطابقة قيمتها على ما قيد بالدفاتر والسجلات المختصة، كذلك التأكد من توجيه الإعانة للغرض المخصص له.

٢ ـ بالنسبة للتبرعات:

فقد تجمع باستخدام صناديق مغلقة ومختومة وفي هذه الحالة تشكل لجنة لفتح الصناديق يستحسن أن يكون المراجع أو أحد مندوبيه عضوا فيها وإذا لم يتيسر له ذلك وجب عليه الاطلاع على محاضر فتح صناديق التبرعات ومطابقة ما ورد بهذا المحضر مع ما قيد بدفتر النقدية.

وقد تجمع هذه التبرعات باستخدام إيصالات مختومة، وفي هذه الحالة يجب طبع إيصالات بأرقام مسلسلة يحتفظ بكعوبها في الدفاتر وتعطى إيصالات للدفع، وتتم في هذه الحالة مراجعة المبالغ الموجودة بكعوب الإيصالات مع ما دون بدفتر النقدية وما رحل إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ.

المبحث الرابع

مراجعة بعض عناصر المدفوعات النقدية

تعتبر المراجعة المستندية للمدفوعات النقدية أسهل بكثير من المراجعة المستندية للمقبوضات النقدية والسبب في ذلك هو وجود مستند خارجي مؤيد لكل عملية دفع حيث أن المستند الخارجي أقوى في حجته من المستند الداخلي الذى هو من صنع المنشأة نفسها.

وهناك بعض الأمور الهامة التي يجب مراعاتها عند مراجعة هذه المدفوعات وهي:

١ ــ التأكد من وجود إذن صرف معتمد ممن له سلطة الاعتماد.

٢ ــ التأكد من وجد مستند خارجى مؤيد لكل عملية صرف مستوف للشروط التي يقوم عليها الفحص المستندى.

٣ ــ التأكد من جدية الصرف ومنها التأكد من سداد الالتزام لمستحقيه، أو وجود الأصل الذى دفعت المنشأة القيمة من أجله، أو الحصول على خدمات معينة في مقابل هذا البند من المدفوعات.

٤ ــ التأكد من صحة التوجيه الحسابى والمحاسبى للمدفوعات وذلك بمراجعة العمليات الحسابية بالمستندات والتأكد من صحة القيد بالخانات المختصة بدفتر النقدية أو بأى دفتر آخر من الدفاتر المختصة ومن صحة نقل المجاميع من صفحة لأخرى ومن صحة إجراء الترحيلات من دفتر لآخر من دفتر النقدية مثلا إلى دفتر الأستاذ المساعد ودفتر الأستاذ العام.

ونظر لتعدد صور المدفوعات النقدية فسوف نضرب الأمثلة لمراجعة أهم تلك المدفوعات.

أولا: المشتريات النقدية:

تتم عمليات الشراء طبقا لما تقضى به اللوائح الداخلية للشركة وكذلك تقتضى المبادئ العامة للرقابة الداخلية بألا يعهد بالشراء إلى موظف بالمنشأة تتعارض طبيعة عمله مع القيام بهذه المهمة كالصراف أو أمين المخازن.

ويتم مراجعة المشتريات النقدية كما يلي:

١ ــ مراجعة حسابية لفواتير الشراء للتأكد من صحة حساب قيمة المشتريات بعد استبعاد الخصم التجارى أن وجد ومراجعة الترحيلات للحسابات المختصة.

٢ ــ مراجعة مستندية للفواتير مع أوامر الشراء مع محاضر الاستلام للتأكد من أن السلع المشتراه مطابقة لأوامر الشراء وأنه تم فحصها واستلامها وأنها قد دخلت المخازن وذلك بالاطلاع على سجلات المخازن.

كذلك القيام بمراجعة الإيصالات والمخالصات الدالة على سداد قيمة المشتريات المسجلة بدفتر النقدية.

ثانيا: مدفوعات الأجور:

يتخذ المراجع الخطوات الآتية لمراجعة بند الأجور:

١ ــ دراسة نظام المراقبة الداخلية المتبع في تحضير كشوف الأجور ودفعها ومعرفة نقط الضعف به التي يمكن عن طريقها إجراء التلاعب، ومن الجدير بالذكر أن نظام المراقبة الداخلية على الأجور يتطلب توافر الآتي:

أ ــ تسجيل الوقت والإنتاج عند حساب الأجر، إذا كان يحسب الأجر على أساس الوقت (الساعة أو اليوم أو الأسبوع) فلا بد من تسجيل وقت حضور العمال وانصرافهم عند بوابة المصنع وكذلك عند مدخل العنبر ــ أما إذ كان حساب الأجر على أساس الإنتاج فإنه يخصص بطاقة إنتاج لكل عامل يقيد بها عدد الوحدات المنتجة.

ب ــ تحضير كشف الأجور لكل من العمال ذوى الأجور اليومية وذوى الأجور المدفوعة على أساس القطعة.

ج ــ بالنسبة لدفع الأجور فعندما يتم العمل السابق يسحب شيك بمجموع صافى الأجور المستحقة ويرسل للتوقيع مع الكشوف إلى موظف مسئول ليتأكد من صحة المبلغ المسحوب.

ويجب الرجوع إلى ملفات التأمينات الاجتماعية الخاصة بكل عامل للتأكد من تواريخ تعيين العمال الجدد ومن استمرارهم في الخدمة ومن تاريخ ترك الخدمة أو الوفاة، وذلك تلافيا لإدراج أسماء عمال وهميين في كشوف الأجور أو لاستمرار في صرف أجور عمال بعد ترك الخدمة أو الوفاة.

٢ ــ المراجعة الحسابية لكشوف الأجور من النواحى التالية:

أ ــ ساعات العمل المحسوبة مع بطاقات العمال.

ب ــ كمية الإنتاج المحسوبة للعامل مع بطاقات العمال بالقطعة.

ج ــ فئات الأجور مع الفئات المعتمدة من الإدارة.

د ــ جميع الاستقطاعات مع مستنداتها.

هـ ــ التضريبات والعمليات الحسابية والمجاميع.

٣ ـ المراجعة المستندية للأجور عن طريق مراجعة الشيكات المحسوبة للأجور أثناء المدة مع المجاميع الصافية لكشوف الأجور.

- كذلك فحص الأجور التي لم يتسلمها أصحابها بسبب غيابهم مثلا.
- كذلك التأكد من صحة المبالغ التي دفعت عن أجازات اعتيادية. أو عن الأجازات المرضية طبقا للنظام الذى تتبعه الشركة في هذا المجال.
- التأكد من دفع ضريبة كسب العمل والمبالغ المحجوزة لحساب صندوق الادخار أو غير ذلك من الاستقطاعات بمعرفة الشركة نفسها وبشيكات مستقلة ولا يترك هذا الأمر بيد من يقومون بدفع الأجور.

ثالثا: الفوائد المدينة:

تتحمل المنشأة عند اقتراضها من البنك أو التصريح لها بالسحب على المكشوف في حدود مبلغ معين ــ فوائد مصرفية.

ويتم مراجعة الفوائد مراجعة حسابية من حيث الاطلاع على اتفاق السحب على المكشوف بشروطه وسعر الفائدة وكيفية حسابها وتواريخها.

أما المراجعة المستندية فيتم بالاطلاع على اتفاق السحب وكذلك إشعارات البنك وكشوف الحساب للتأكد من سلامة وصحة احتساب الفائدة وكيفية معالجتها محاسبيا في الدفاتر.

رابعا: إيجارات العقارات المبنية:

ويقصد بالإيجار هنا الإيجار الذى تدفعه المنشأة للغير نظير انتفاعها بالعقارات.

وتأخذ خطوات مراجعة الإيجار ما يلي:

- الاطلاع على عقود الإيجار والتعرف على شروط الإيجـــار وتـــاريخ السداد وفترة سريان كل عقد – ثم مراجعة الإيصالات الدالـــة علـــى سداد المبالغ المستحقة مع دفتر النقدية.
- التأكد من أن الإيجار الذى يخص الفترة المالية موضع المراجعة قبـــل عمل الحسابات الختامية بصرف النظر عن المقدم أو المستحق.

خامسا: المصروفات النثريـة:

تمثل المصروفات النثرية بندا من البنود التي تعد عرضـــة للتلاعـــب والاختلاس ونجد أن معظم المنشآت تخصص عهدة للصـــرف منـــها علـــى المصروفات البسيطة المتعددة التي لا يجوز صرفها بشيكات وقد تتعدد العـــهد إذا كانت المنشأة كبيرة فيخصص عهدة لكل قسم أو لكل فرع ويعتبر نظـــام السلفة المستديمة أدق وسيلة لمراقبة مثل هذه العهد وذلـــك بإمســـاك دفـــتر المصروفات النثرية لكل عهدة وقيد مبالغ المصروفات فيه أولا، ويقوم هـــذا النظام على أساس إعطاء موظف مســـئول مبلغـــا معينـــا للصـــرف علـــى المصروفات النثرية وكلما قاربت السلفة على الانتهاء يقوم الموظف باتخـــاذ الإجراءات اللازمة لتجديدها أو استعاضتها وذلك بأن يقدم المستندات الدالـــة على الصرف من السلفة التي بعهدته ويطلب استعاضة هذا المبلـــغ فتعـــود السلفة إلى ما كانت عليه وهكذا....

مراجعة المصروفات النثرية:

بعد التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية الخـــاص بتحديـد السـلفة واستعاضتها وملاحظة ترقيم المستندات لكل مبلغ مدفوع ومؤشر عليه مـــن موظف مسئول تتم المراجعة الحسابية والمستندية كما يلي:

- المراجعة الحسابية تتم عن طريـــق مراجعـــة العمليـــات الحســـابية بالمستندات والتوجيه الحسابى والمحاســـبى لـــها بدفـــتر صنـــدوق المصروفات النثرية وفي الخانة الصحيحـــة المختصـــة والمجـــاميع الرأسية والأفقية ومراجعة صحة الترحيلات إلـــى اليوميـــة العامـــة والأستاذ العام. يضاف إلـــى ذلـــك ضـــرورة مراجعـــة ترحيـــلات الاستعاضة مع ما هو مثبت بدفتر اليومية العامة.
- المراجعة المستندية: وبفحص المستندات (نسبة معينة) مع الاهتمـــام بالمبالغ الكبيرة وتوسيع نطاق الفحص إذا وجدت أيـــة مخالفـــات ــ كذلك فحص دفتر طوابع البريد، ومراعاة أنه يراجع دوريا بمعرفـــة موظف مسئول وجرد الطوابع الموجودة آخر المدة.
- عمل جرد للمتبقى من السلفة ومطابقة الرصيد مع مستندات الصـــوف وأصل السلفة وعمل محضر بنتيجة الجرد.
- بالنسبة لبعض المصروفات النثرية التي لا توجد لها مستندات تؤيدها يجب على المراجع أن يحصل على اعتماد لها من الجهة المختصة.

الفصل الثانى

مراجعة العمليات الآجلة[1]

يقصد بالعمليات التجارية الآجلة عمليات الشراء أو البيع التـــى تقــوم على أساس الائتمان وما قد يترتب عليها من عمليات رد لهذه المشــتريات أو المبيعات الآجــلة أو عمليات خاصة بـــالأوراق التجاريــة (أوراق قبــض وأوراق دفع).

وتمثل هذه العمليات الآجلة جــــزءا كبــيرا مـــن النشــاط التجــاري للمشروعات، حيث أن عمليات الشراء أو البيع النقدي لا تتنـــاول إلا جــزءا بسيطا من النشاط التجاري في المشروعات عامة.

ولما كان نطاق المراجعة التي يقوم بها المراقب للعمليـــات التجاريـــة يتوقف على مدي سلامة أنظمة المراقبة الداخلية الخاصة بهذه العلميات، حتى إذا ما اطمأن المراقب إلى سلامة هذه الأنظمة أمكنه أن يقلل من اختباراتـــه ومراجعته المستندية، أما إذا وجد المراقب مواضع نقص في هذا النظام كــان عليه أن يوسع من نطاق فحصه واختباراته، وسوف نتناول في هذا الفصـــل من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: مراجعة المشتريات ومردوداتها.

المبحث الثاني: مراجعة المبيعات ومردوداتها.

---

[1] د. محمود شوقى عطا الله، "مبادئ المراجعة"، دار النهضة العربية، القـــاهرة، ٧٧ – ١٩٧٨

المبحث الأول

مراجعة المشتريات الآجلة ومردوداتها

سنتعرض في هذا المبحث لنظام المراقبة الداخلية الذى ينبغي توافره بالنسبة للمشتريات الآجلة ومردوداتها ثم المراجعة المستندية والحسابية ليومية المشتريات ويومية مردودات المشتريات.

المراقبة الداخلية للمشتريات الآجلة:

يجب أن يتناول نظام المراقبة الداخلية للمشتريات عدة نواحى، أهمها طلب البضائع من الموردين وورود البضائع وتخزينها ثم صرفها. وليس يخفى الأهمية البالغة لوضع نظام مراقبة داخلية دقيق لمشتريات المنشآت وخاصة الكبيرة منها، لمنع وقوع الغش والاختلاس وللتحقيق من أن المنشأة لا تدفع من أموالها إلا قيمة ما يرد إليها فعلا من بضائع مشتراه بواسطتها. لهذا فإن الشركات الكبرى تخصص عادة إدارة أو قسما خاصا للمشتريات يرأسه موظف مسئول يشرف على البرنامج المرسوم لمشتريات الشركة وفقا لميزانية المشتريات.

وفيما يلي الخطوط العريضة للرقابة على المشتريات:

١ ـ طلب البضائع:

يجب أن يعهد بعملية شراء البضائع والأدوات والمهمات والموارد إلى إدارة أو قسم المشتريات في الشركات الكبيرة، أو إلى موظف مسئول في المنشآت المتوسطة، على أن تجمع طلبات الإدارات والأقسام المختلفة في هذه الإدارة بحيث تصدر جميع أوامر الشراء لما تحتاجه المنشأة عن هذه الإدارة المتخصصة.

ومن المسلم به أن المنشأة لا تطلب بضـــائع أو مـــواد أو مـــهمات أو غيرها إذا دعت الحاجة إليها. وعلى ذلك فإن إدارة المشتريات تتلقى طلبـــات الشراء وغيرها من الإدارات والأقسام المختلفة.

ومن المفضل أن تحتفظ المنشأة في مخازنها ببطاقـــات لكـــل صنـــف ويوضح فيها الحد الأدنى لما يجب أن يكون موجودا من كميات كل صنـــف بالمخازن، فإذا قاربت الكميات الخاصة لصنف معين على الوصول إلى حدها الأدنى، قام أمين المخزن المختص بتحرير طلب شراء من نسختين ترســـل إحداها إلى إدارة المشتريات ويحتفظ هو بالنسخة الثانية.

ويجب مراعاة أنه عند تقرير شراء البضائع والمواد وغيرها ضـــرورة مراعاة ما يلي:

(أ) الاحتفاظ دائما بالكمية اللازمة للإنتاج أو المتاجرة حتـــى لا يحـــدث تعطيل لأعمال المنشأة.

(ب) عدم الاحتفاظ بكميات كبيرة تترك بالمخازن مدة طويلة من غير مبرر حتى لا يؤدى ذلك إلى تجميد جزء من رأس المال العامل للمنشأة كـــان يمكن الاستفادة منـــه فيما يعود عليها بالنفع والربح بالاســـتثمار فـــي أوجه أخرى.

ويعد أن تتلقى إدارة المشتريات طلبات الشراء من مختلف الإدارات والأقسام يتولى موظفوها المختصون فحصها ودراستها في ضوء السياســـة العامة للشركة ثم يقررون الطريقة التي يتم بها تنفيذ طلبات الشـــراء وفقـــا للتعليمات واللوائح الخاصة بالشركة.

فقد يستلزم الأمر إجراء مناقصات عامة لبعض المشتريات خصوصـــا ذات القيم الكبيرة، وفي هذه الحالة تحدد جلســـة خاصـــة لفتـــح مظـــاريف

العطاءات ويرسو العطاء على المورد الذي يقدم أنسب الأسعار والشروط وقد يكتفى بالشراء بطريقة الممارسة أو من موردين معينين.

ومهما اختلفت طريقة الشراء، فإن إدارة المشتريات تقوم بتحرير أوامر شراء من دفتر مطبوع باسم الشركة على أن تكون أرقام الأوامر مسلسلة، ويحرر الموظف المسئول أمر الشراء من أصل وعدة صور، يرسل الأصل إلى المورد وترسل صورة إلى أمين المخزن أو رئيس القسم الذي يطلب البضاعة عند ورودها والتحقق من أنها هي البضاعة المطلوبة وتبقى الصورة الثالثة بالدفتر.

ويلاحظ أن بعض الشركات تحتفظ بدفتر خاص تطلق عليه دفتر أوامر الشراء تسجل فيه بيانات تفصيلية عن البضائع المطلوب شرائها والتى صدر بها أوامر شراء، ومن حيث نوعها وكمياتها والأسعار المطلوب شرائها والتى صدر بها أوامر شراء، من حيث نوعها وكمياتها والأسعار المتفق عليها واسم المورد أو الجهة الموردة والتاريخ المتفق عليه للتوريد، وتسليم البضاعة مخازن الشركة.

ولهذا الدفتر أو السجل أهمية خاصة لتتبع أوامر الشراء وتنفيذها من جهة والبحث عن أسباب تأخير البضائع في الموعد المحدد، فضلا عن منع ما قد يحدث من ازدواج صنف معين من البضاعة أكثر مرة بطريق السهو والخطأ من جهة أخرى.

٢ ـ استلام الأصناف وتخزينها:

عند وصول البضاعة يقوم موظف البوابة بإثبات عدد الطرود وصفاتها في دفتر البوابة أو دفتر البضاعة الواردة بعد مطابقة ذلك بصور أمر الشراء الموجود. ثم ترسل الطرود إى قسم الاستلام أو الفحص لتقرير

سلامتها من الناحية الفنية بواسطة الفنيين فحصا دقيقا. ويحرر لذلك محضـــر استلام موقعا عليه من لجنة الفحص من أصل وعــدة صــور أصـــل لإدارة المشتريات ونسخة للحسابات وصورة مع البضاعة إلـــى أميـــن المخـــازن وصورة تبقى في الدفاتر للمقارنات.

وعندما يتسلم أمين المخزن البضاعة يقوم بمطابقتها مع صورة أمــــر الشراء الموجودة لديه مع محضر الاستلام الذي يصحب البضاعة، ويحـــرر إذن توريد من أصل وعدة صور، يرسل الأصل إلى قسم حسابات المخـــازن وصورة إلى قسم التكاليف، وصورة إلى قسم المشتريات ويحتفـــظ بـــإحدى الصور، ثم تقيد البضاعة فور استلامها في بطاقة الصنف كل على حدة.

٣. استلام وقيد فواتير الموردين:

عندما ترد الفواتير من الموردين إلى قسم المشتريات، يتولى الموظفون المختصون مطابقة محتوياتها ومقارنتها مع أمر الشراء ومحضر الاســـتلام ويؤشر على كل فاتورة بمطابقتها للشروط والمواصفات المطلوبة والمتفـــق عليها مع المورد.

كما يدون على الفاتورة رقم أمر الشراء، ويسجل فـــي دفـــتر أوامـــر الشراء بما يفيد وصول البضاعة المطلوبة، ويؤشر كذلك على أمر الشـــراء برقم الفاتورة وتواريخ ورودها وأية بيانات أخرى.

وإذا كانت هناك ملاحظات بقسم الاستلام عن البضاعة فيجب اتخاذ ما يلزم بشأنها حتى إذا ما أطمأنت إدارة المشتريات من ورود البضاعة ســـليمة ومطابقة للمواصفات المطلوبة، قامت بإصدار أمر صرف بقيمتها إذا كـــانت نقدية والتأشير بذلك على الفواتير ثم إرسالها إلى إدارة الحسابات.

٤ ـ الحسابات:

بعد أن ترد فواتير المشتريات إلى إدارة الحسابات،، تتحقق هذه الإدارة من أنها قد مرت بالمراحل السابق الإشارة إليها، والتأكد من توقيعات الموظفين المختصين عن كل مرحلة.

ثم يقوم موظف مختص بمراجعة التضريبات والعمليات الحسابية لكل فاتورة وإذا كانت بعملة أجنبية فيراجع عملية التحويل إلى العملة المصرية، حتى إذا أطمأن إلى صحة كل ذلك وقع عليها بما يفيد مراجعتها ثم تقيد كل فاتورة مشتريات على الحساب بدفتر يومية المشتريات، ثم ترحل إلى الحساب الشخصي للمورد أولا بأول.

وينبغي أن يراعى تكليف ماسك هذا الدفتر بأن لا يسجل به إلا بمقتضى الفواتير الأصلية للمشتريات والامتناع عن الاكتفاء بصورة هذه الفواتير.

ويقوم أحد موظفي الحسابات من وقت لآخر بمراجعة يومية المشتريات مع دفتر البضاعة الواردة للتأكد من أن جميع البضائع والمهمات والمواد المشتراه قد وردت فعلا ودخلت حيازة الشركة. وكذلك للتحقق من عدم قيد مبالغ بمقتضى فواتير وهمية أو صور فواتير بدفاتر الشركة.

مراجعة المشتريات الآجلة:

يتضمن نطاق مراجعة المشتريات الآجلة ما يلي:

١ ــ مراجعة حسابية ليومية المشتريات.

٢ ــ مراجعة مستندية ومحاسبية لعمليات الشراء الآجل.

أولا : المراجعة الحسابية لدفتر يومية المشتريات :

إن دفتر يومية المشتريات يختلف من حيث شكله وتسطيره والخانات الواردة به من منشأة إلى أخرى حسب حجمها وطبيعة نشاطها، وتستخدم المنشآت الكبيرة خصوصا التجارية والصناعية دفتر يومية مشتريات يحتوى على خانات تحليلية لكل صنف من أصناف البضائع والمواد والمهمات التي تشتريها المنشأة إلى جانب خانات بيانية أخرى لتاريخ العقد ورقم فاتورة الشراء ورقم أمر الشراء واسم المورد ورقم صفحة حسابه الشخصي والمبلغ الجزئي وخانة المبلغ الكلى ثم البيان.

ويقيد بهذا الدفتر من واقع فواتير المشتريات وترحل المبالغ المقيدة به أولا بأول إلى الحسابات الشخصية للموردين بدفتر أستاذ المشتريات وفي نهاية كل فترة معينة ينقل مجموع الدفتر إلى اليومية العامة (المركزية) أو يرحل مباشرة إلى الحسابات الإجمالية بدفتر الأستاذ العام (حساب المشتريات وحساب إجمالي الدائنين).

وقد لا حظنا أن من الشركات ما تخصص خانة بدفتر يومية المشتريات خاصة لمشتريات الأصول الثابتة، والبعض الآخر يكتفى بقيدها مباشرة بدفتر اليومية العام وهذا هو الأفضل.

ومهما يكن من أمر فإن المراجعة الحسابية لدفتر يومية المشتريات تتلخص في الخطوات الآتية:

١ ـ مراجعة المجاميع الأفقية والرأسية لدفتر يومية المشتريات.

٢ ـ مراجعة اختبارية لترحيل بعض العمليات المثبتة بهذا الدفتر إلى الحسابات الشخصية بدفتر أستاذ الموردين أو أستاذ المشتريات.

٣ ـ اختبار صحة نقل مجموع الدفتر إلى اليومـــي العامـة أو المركزيـة وترحيل القيود إلى الحسابات الإجمالية (المشتريات والموردين) بدفتر الأستاذ العام.

٤ ـ اختبار العمليات الحسابية لبعض فواتير المشتريات مثـل تضريبات الأسعار ومجموع الفاتورة والخصم الممنوح للمنشأة وتحويل العملة من أجنبية إلى عملة مصرية.

ثانيا: المراجعة المستندية لمشتريات الآجلة:

يلاحظ أن مستند القيد الأساسي للمشتريات هو فاتورة الشـراء، التـي يرسلها المورد مع البضاعة المشتراه. وعلى المراجع أن يتحقـق فيمـا إذا كانت الفاتورة موجهة إلى المنشأة التي يراجع حسـاباتها ومحـررة علـى مطبوعات المورد ومبينة لجميع البيانات الخاصة بالبضاعة المشتراه، فضـلا عن استيفائها لجميع الشروط العامة الواجب توافرها في أى مستند. وفيما يلي خطوات المراجعة المستندية.

١ ـ على المراقب القيام بمراجعة اختبارية مستندية لبعض العمليات المقيدة بيومية المشتريات عن طريق مطابقتها مع فواتير الشراء المؤيدة لـهذه العمليات والتى يجب أن تكون محفوظة بشكل يسهل معـه مراجعـة القيود الدفترية.

٢ ـ التأكد من صحة إجراءات الشراء واتفاقها مـع قواعـد الرقابـة الداخلية المعتمدة للشراء والتأكـد من صدور قرارات الشـراء مـن السلطات المقررة.

٣ ـ يجب أن يقوم المراجع بمراجعة بعض فواتير المشتريات الواردة مـن الموردين مستنديا مع:

- صور أوامر التوريد التي اعتمدتها المنشأة للمورد.
- محاضر الفحص والاستلام للتأكد من أن الأصناف الواردة التي فحصها قد تم استلامها بمعرفة إدارة المخازن.
- بطاقات الصنف وسجلات المخازن للتحقق من أن البضاعة الواردة قد تم تسجيلها طبقا لأذون الاستلام.

٤ ــ على المراقب أن يواجه عناية خاصة إلى المشتريات التي تتم في نهاية المدة المالية للمنشأة وتلك التي تسجل بالدفاتر في أوائل المدة المالية. إذا قد يحدث أن ترد البضاعة إلى الشركة في آخر المدة وتقيد في سجلات المخازن وتدرج ضمن بضاعة آخر المدة في قوائم الجرد، ولكن تؤجل المنشأة قيد هذه المشتريات حتى أوائل المدة التالية، وذلك بقصد تضخيم الأرباح وهو نوع من الغش ينبغي على المراقب أن يحول دون إتمامه وأن يكشف عنه. ويمكن أن يتم عكس ذلك للحد من الأرباح وذلك بتسجيل المشتريات في دفتر المشتريات وإهمال إدراجها في قوائم الجرد، وذلك بغرض تقليل الأرباح وهذا يتم غالبا بقصد التهرب من الضرائب.

٥ ــ قد يصادف المراقب بعض الفواتير خاصة بمشتريات قيدت بالدفاتر ولكن البضاعة الخاصة بها لم ترد بعد لمخازن المنشأة وإنما لا تزال بالطريق أو أنها مودعة بمخازن الاستيداع، وفي هذه الحالة على المراقب الحصول على شهادة تفيد ملكية المنشأة لهذه البضاعة وأنها مودعة في مخزن الاستيداع، ثم يتتبع ويتحقق من إدراجها ضمن بضاعة آخر المدة في قوائم الجرد.

٦ ــ من المسائل الفنية التي يجب أن يعتنى بها المراجع فنيا أثناء فحصه المستندى للمشتريات أن يتحقق أن المنشأة تلتزم التفرقة في تسجيلها للمشتريات من مشتريات البضاعة ومشتريات الأصول الثابتة.

مردودات المشتريات

المراقبة الداخلية لمردودات المشتريات:

يتلخص نظام المراقبـة الداخلية بالنسبة لمردودات المشـتريات فـي النقاط الآتية:

١ ــ وضع نظام دقيق يقتضى بألا ترد البضاعة المشتراه إلى المورد، إلا إذا كانت شروط التعاقد بينه وبين المنشأة تسـمح بـالرد، وأن البضاعـة المرتدة تم فحصها من الناحية الفنية والتأكد من وجود عيـب أو تلـف فيها. أو أنها وردت للمنشأة بعد التاريخ المتفق على التوريد فيه بحيـث يتعذر على المنشأة بيعها والتصرف فيها.

٢ ــ ضرورة إخطار المورد فورا بما ظهر من عيب أو تلف في البضاعـة أو تأخير في وصولها يستلزم ردها، فقد يكون مؤمنا على البضاعة ضد التلف أو العطب أو الكسر، وفى هذه الحالة يستطيع اتخاذ الإجـراءات اللازمة تجاه شركة التأمين للحصول على التعويـض. وإذا كـان هـذا الإخطار ضروريا عموما، فهو الزم وأوجب حالة الاتفاق بين المنشـأة والمورد على ضرورة الإخطار خلال فترة معينة من وصول البضاعة.

٣ ــ ضرورة اعتماد رد البضاعة من موظف أو إدارة مسئولة.

٤ ــ عند الموافقة على رد البضاعة يحرر إشعار أو فاتورة رد من أصـل وعدة صور ويوضح به كمية وقيمة البضاعة المرتدة والأسـباب التـي دعت إلى ذلك وتاريخ الرد واسم المورد. ويرسل الأصل للمـورد مـع البضاعة وترسل صورة إلى المخازن لتسجيل عملية الرد فـي بطاقـة الصنف أو حساب المخازن الخاص بالبضاعة، وصـورة إلـى قسـم الحسابات لقيدها على حساب المورد.

مراجعة مردودات المشتريات:

تشتمل مراجعة مردودات المشتريات:

١ ـ مراجعة حسابية ليومية مردودات المشتريات.

٢ ـ مراجعة مستندية ومحاسبية لمردودات المشتريات.

أولا: المراجعة الحسابية لدفتر يومية مردودات المشتريات:

تخصص المنشآت الكبيرة عادة دفتراً خاصا بالمردودات الخارجيـــة. (مردودات المشتريات). أما المنشآت الصغيرة حيث تكون حركة المـردودات بسيطة فإنها تكتفى بقيدها بدفتر اليومية العام أو قيدها بالمداد الأحمر بدفــتر المشتريات وبذلك تخصم قيمتها من إجمالي المشتريات.

ويقيد بهذا الدفتر من واقع صور إشــعارات الخصـم المرسـلة إلـى الموردين وترحل المبالغ المقيدة بهذا الدفــتر أولا بـأول إلـى الحسـابات الشخصية بدفتر أستاذ الدائنين. وفى نهاية كل فترة معينة ينقل مجموع الدفتر إلى اليومية العامة (المركزية) أو يرحل مباشرة إلى الحســابات الإجماليـة بدفتر الأستاذ العام (حساب إجمالي الدائنين وحساب مردودات المشتريات).

وتتضمن المراجعة الحسابية لهذا الدفتر ما يلي:

١ ـ مراجعة المجاميع الرأسية والأفقية لعدد من صفحات دفتر مـــردودات المشتريات.

٢ ـ مراجعة ترحيل كل عملية من دفتر يومية المردودات إلى حســابات الموردين بدفتر أستاذ المشتريات.

٣ ـ مراجعة ترحيل المجاميع إلى دفتر اليومية العام.

٤ ـ مراجعة اختبارية لبعض العمليات الحسابية بإشعارات الرد.

ثانيا: المراجعة المستندية والمحاسبية لمردودات المشتريات:

يلاحظ أن مستند القيد بدفتر يومية مردودات المشتريات هـو صـورة إشعار الرد أو فاتورة الرد كما يطلق عليها أحياناً. ويجب أن تحتفظ المنشـأة بهذه لإشعارات بطريقة منظمة يسهل معها الرجوع إليها على أن ترفق بكـل إشعار رد ما يرسله المورد من إشعار أو فاتورة خصم يفيد تسلمه البضاعة.

ويجب مراعاة أن كمية الاختبارات التي يقوم بها المراجـع لمراجعـة المردودات مستنديا يتوقف على نتيجة فحصه لنظام المراقبة الداخلية الخاص بها فإذا حدث وأطمأن إلى دقة هذا الحكم أمكنه الاكتفاء بالاختبارات الآتية:

١ ـ مراجعة صور إشعارات الرد على ما قيد بدفـتر يوميـة مـردودات المشتريات اختباريا.

٢ ـ مراجعة فواتير الخصم وإشعارات الرد مع سجلات البضاعة للتأكد من خروج البضاعة المرتدة من حيازة المنشأة فعلا.

٣ ـ ويفضل القيام بالخطوة السابقة بالنسبة للمردودات التي تتم في نهايـة المدة المالية، فقد تلجأ المنشأة أمـا عمـادا أو سـهوا إلـى تسـجيل المردودات بدفتر اليومية الخاص، وترحيلها إلى حساب المورد وإبقائها بالمخزون ثم إدراجها ضمن البضاعة الباقية في قوائم الجرد، الأمـر الذي يؤدى إلى تضخيم قيمة بضاعة آخر المدة وبالتالي مجمل الربـح ثم صافى الربح وإظهار أرباح صورية.

٤ ـ إذا حصلت المنشأة من المورد أو شركة التأمين على تعويـض مقـابل العجز أو التلف الذى ظهر بالبضاعـة، فعلـى المراجـع أن يتتبـع الإجراءات التي اتخذتها المنشأة للمطابقة بالتعويض ثم يطلـع علـى المراسلات المتبادلة للتحقق من المبلغ المدفوع فعلا.

المبحث الثاني

المبيعات الآجلة ومردوداتها

سوف نتعرض في هذا المبحث للمبيعات الآجلة دون المبيعات النقدية.

المراقبة الداخلية للمبيعات الآجلة:

يراعى عند وضع نظام للمراقبة الداخلية للمبيعات الآجلة النقاط الآتية:

١ ـ ضرورة تخصيص إدارة مستقلة للمبيعات إذا سمحت موارد المنشأة المالية بذلك.

٢ ـ رسم سياسة سليمة بخصوص مبيعات المنشأة ووضع ميزانية تقديرها للمبيعات يراعى في إعدادها أرقام مبيعات السنوات السابقة وظروف الأسواق التي تغزوها منتجات المنشأة والحالة المالية العامة وغير ذلك. وقد تكون هذه الميزانية لمدة سنة أو ستة أشهر أو لموسم معين خصوصا في النشاط الموسمي.

٣ ـ وضع نظام سليم لقيد طلبات الشراء الواردة من العملاء في دفتر الأوامر الواردة وترسل صورة منه لقسم الائتمان لفحص مركز العميل.

٤ ـ تحرر مذكرة بيع من أصل وعدة صور صورة لأمين المخزن لتجهيز البضاعة، صورة لقسم التسليم، صورة تبقى في إدارة المبيعات لمتابعة تنفيذ الطلبية.

٥ ـ بعد تجهيز الطلبية في إدارة المخازن يستخرج أمين المخازن مستند صرف عن الأصناف التي تخرج من مخزنه ويوافى قسم الحسابات بصورة منه ويقوم بقيد الأصناف المنصرفة في بطاقات العين وفي دفتر الصنف كل على حده.

٦ ـ لابد من ابتاع نظام دقيق لتحرير فواتير البيع ومردودات المبيعـات ومراجعتها حسابيا ومطابقتها مع إذن صرف البضاعة وطلبية العميـل والتحقق من أن البضاعة المرسلة هى التي طلبها العميل ثـم اعتمـاد الفواتير من موظف مسئول مع مراعاة عدم ترك أو تحرير الفواتـير لموظفي المخازن والقائمين على صرف البضاعة.

٧ ـ يجب أن يوضع نظام سليم ورقابة دقيقة على مبيعات الأصول الثابتـة التي قد تستغنى عنها المنشأة، كالأراضي والمبـاني والعـدد والآلات والسيارات وما إليها. وفي هذه الحالة يلزم اعتماد مجلس إدارة الشركة أو مديرها المسئول لشروط البيع وإجراءاته وكثيرا ما يتم بيع مثل هذه الأصول بالمزاد العني.

مراجعـة المبيعات الآجلة

تتضمن مراجعة عمليات البيع الآجل:

١ ـ المراجعة الحسابية ليومية المبيعات.

٢ ـ المراجعة المستندية والمحاسبية للمبيعات الآجلة.

أولا: المراجعة الحسابية لدفتر يومية المبيعات:

تخصص المنشآت الكبيرة دفتر يومية خاص يقيد به عمليـات البيـع الآجل. ويتوقف تسطير هذا الدفتر على حجم المنشأة نفسها وعلـى طبيعـة نشاطها وأنواع البضائع التي تتاجر فيها. ويتضمن هذا الدفتر عادة خانـات تحليلية لكل صنف من أصناف البضائع التي تتاجر فيها المنشأة إلى جـانب بيانات أخرى لرقم فاتورة واسم العميل ورقم صفحة حسابه الشخصي بدفـتر أستاذ المبيعات (أستاذ العملاء) وهناك بعض الشركات يخصص خانة بدفـتر يومية المبيعات خاصة لمبيعات الأصول الثابتة والبعض الآخر يكتفي بقيدهـا مباشرة بدفتر اليومية العام وهو الأفضل.

ويقيد في هذا الدفتر من واقع صور فواتير البيع ويرحل منه أولا بأول إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ المبيعات. وفي نهاية كل فـــترة معينة ينقل مجموع هذا الدفتر إلى اليومية العامـــة (المركزيــــة). أو يحــل مباشرة إلى الحسابات العامة بدفتر الأستاذ العام (حساب المبيعات وحســـاب إجمالى المدينين).

ويتضمن نطاق المراجعة الحاسبية لهذا الدفتر ما يلي:

١ ــ مراجعة المجاميع الأفقية والرأسية.

٢ ــ مراجعة اختبارية لنقل مجاميع يومية إلى دفتر اليومية العامة ثم إلى حساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام.

٣ ــ مراجعة اختبارية للترحيلات من دفتر يومية المبيعات إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ العملاء.

٤ ــ التأكد من أن مبيعات الأصول الثابتة قـــد رحلـــت إلـــى حســـابات الأصول وأن تسوية الأرباح أو الخسائر قد قيدت صحيحـــة بدفـــتر اليومية العام.

٥ ــ اختبار بعض العمليات الحسابية لبعض صور فواتير المبيعات مـــن جمع وتضريبات للتأكد من صحتها حسابياً.

ثانيا: المراجعة المستندية والمحاسبية للمبيعات الآجلة:

يلاحظ إن أهم المستندات التي يستعين بها مراجع الحســـابات للقيـــام بالمراجعة المستندية للمبيعات هي:

(أ) صور فواتير المبيعات التي تحتفظ بها المنشأة وترسل أصولها للعملاء.

(ب) طلبات العملاء أو عقود البيع التي قد تبرمها المنشأة مع المشترين منها.

وتتضمن المراجعة المستندية والمحاسبية التي يقـــوم بـــها المراجـــع الإجراءات التالية:

١ ـ مراجعة اختبارية للقيود المسجلة بيومية المبيعات لمدة يحددها المراجـع مع صور فواتير المبيعات والتأكد من وقوعها خلال الفترة المالية التـــي يتم مراجعة الحسابات لها.

٢ ـ مراجعة ومطابقة صور فواتير المبيعات عن هذه المدة أو عـــن مـــدة أخرى مع دفتر الطلبات الواردة.

٣ ـ مطابقة صور فواتير المبيعات مع سجلات المخازن، للتحقـــق مـــن أن البضاعة المبيعة قد أثبتت المنشأة صدورها من المخـــازن، وتخفيـــض كميات المخزون بكميتها.

٤ ـ على المراجع أن يواجه عناية خاصة لعمليات البيع التي تتم في أواخـــر الفترة للمنشأة، والتحقق من أن مبيعات المنشأة التي قيدت بالدفـــاتر قـــد خرجت فعلاً من حيازة المنشأة وعليه أن يتحقق بأنها لم تدرج ضمـــن قوائم الجرد في نهاية المدة فقد يلجأ المسئولون بالمنشأة أمـــا عمـــداً أو ســـهوا إلى إدراجـــها ضمن المخزون السلعي في آخر المدة لتضخيـــم رقم الأرباح.

٥ ـ كذلك على المراجع أن يتأكـــد من البضائع تحـــت التجـــهيز لشـــحنها للعملاء والتى قيدت بدفاترهـــا كمبيعات قد استبعدت من قوائم الجـــرد في نهاية المدة.

٦ ــ إذا صادف المراقب بعض الفواتير الملغاة، فعليه أن يتحقق من اعتماد الإلغاء من موظف مسئول وأن المنشأة قد أرفقت صورة الفاتورة مع أصلها.

٧ ــ قد يرى المسئولون بالمنشأة تأجيل قيد بعض فواتير المبيعات التي تمت في أواخر السنة المالية إلى أوائل السنة التالية، وهو ما يحدث عادة بقصد تخفيض الأرباح المحققة في سنة الفحص وذلك بقصد التهرب من الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة مثلا أو غير ذلك من الأسباب وعلى المراجع أيضا أن يتتبع هذه الفواتير حتى لا تثار مسئوليته مستقبلا خصوصا إذا علم بهذه الواقعة ولم يشر إليها في تقريره أو ينبه المسئولين إلى تصحيحها.

مردودات المبيعات

المراقبة الداخلية لمردودات المبيعات:

يدور نظام الداخلية لمردودات المبيعات حول الزوايا الآتية:

١ ــ إذا كانت عمليات المردودات كثيرة فيستحسن تخصيص دفتر خـــاص بها تقيد فيه البضاعة المرتدة من العملاء بمجرد ورودها.

٢ ــ القيام بفحص البضاعة المرتدة بواسطة الفنيين بالمنشأة للتأكد من جدية وجود عيب بها يبرر ردها. فإذا تقرر قبول ردها يحرر أمــر لأميــن المخزن باستلامها.

٣ ــ يخطر أمين المخزن قسم الحسابات لتحرير إشعار دائن مـــن أصـــل وعدة صور يرسل الأصل للعميل وتستخدم الصـــور للقيـد بالدفـــاتر ويجب أن تكون هذه الإشـــعارات الدائنـــة مسلســـلة رقميـــا ويكـــون اختصاص تحريرها إلى موظف ليست له علاقة بالمخازن.

٤ ــ إذا كانت البضاعة مؤمنا عليها وأصابها تلف أو عطـــب، فيجـــب أن تتخذ المنشأة الإجراءات فورا للمطالبة بالتعويض. ومثل ذلك يقـــال إذا كانت شركة النقل مسئولة عن تعويض ما يصيب البضاعة من تلـــف أثناء نقلها.

مراجعة مردودات المبيعات:

وتشمل هذه المراجعة ما يل:

١ ــ المراجعة المحاسبية ليومية مردودات المبيعات.

٢ ــ المراجعة المستندية والمحاسبية لعمليات مردودات المبيعات.

أولا: المراجعة الحسابية لدفتر يومية مردودات المبيعات:

إذا كانت عمليات مردودات المبيعات متعددة فإن المنشـــآت الكبـــيرة تخصص لها دفترا خاصا مسطرا على نمط دفتر يومية المبيعات الآجلة.

ويقيد بهذا الدفتر من واقع صور فواتير الإضافـــة المرســـلة للعميـــل وترحل المبالغ المقيدة بهذا الدفتر أولا بأول إلى حسابات العملاء الشـــخصية بدفتر أستاذ العملاء. وفى نهاية كل فترة ينقل مجموع هذا الدفتر إلى اليوميـــة العامة (المركزية) أو يرحل مباشرة إلى الحسابات العامة بدفتر الأستاذ العـــام (حسابات مردودات المبيعات وحساب إجمالي المدينين).

ويتضمن نطاق المراجعة الحسابية لهذا الدفتر ما يلي:

١ ــ اختبار المجاميع الرأسية والأفقية في دفتر يومية المردودات لعدد مـــن الشهور.

٢ ــ اختبار نقل المجاميع إلى اليومية العامة وترحيلها لدفتر الأستاذ العام.

٣ ــ اختبار الترحيلات من دفتر يومية مردودات المبيعات إلى الحســـابات الشخصية للعملاء.

٤ ــ مراجعة الإشعارات الدائنة من الوجهة الحسابية.

ثانيا: المراجعة المستندية والمحاسبية لمردودات المبيعات:

على مراجع الحسابات أن يعني بالمسائل الآتية عند القيام بالمراجعـــة المستندية لمردودات المبيعات:

١ ــ مراجعة الإشعارات الدائنة التي تحررها المنشأة وترسلها للعملاء مـــع ما قيد بدفتر يومية مردودات المبيعات.

٢ ـ مراجعة بعض صور الإشعارات الدائنة مع ما قيد بسجلات البضاعة الواردة وسجلات المخازن للتأكد من ورود البضاعة المرتدة فعلا ودخولها في حيازة المنشأة.

٣ ـ يجب على المراقب أن يواجه عناية خاصة لمردودات المبيعات التي تتم في نهاية السنة المالية والتأكد من ورود تلك البضاعة مخازن المنشأة وأنها قد أدرجت في قوائم الجرد الخاصة بالمخزون السلعي في نهاية المدة.

فقد تسجل المردودات بالدفاتر ولكن لا تدرج في قوائم الجرد بقصد تقليل رقم المبيعات الصافية من جهة وتقليل رقم بضاعة آخر المدة وبالتالي الحد من الأرباح المحققة. وهذا يحدث عادة بقصد التهرب من الضرائب أو تقليل الأرباح الموزعة ليستفيد أعضاء مجلس الإدارة فيشترون أسهما بسعر أقل ثم يظهرون هذه الأرباح في السنة التالية فترتفع قيمة الأسهم في البورصة فيبيعون ما أشتروه من أسهم يحققون بذلك أرباحا شخصية على حساب سمعة المنشأة ومصلحة الملاك، فضلا عن الإضرار بحق الخزانة العامة نتيجة التهرب الضريبي.

٤ ـ على المراقب أيضا أن يولى عنايته من ناحية التوجيه المحاسبي السليم لمردودات المبيعات التي تتم في أول السنة المالية الجديدة فقد يعمد المسئولون بالمنشأة إلى تسجيل مبيعات صورية في نهاية السنة موضوع مراجعته، ثم اعتبارها مردودات في بداية السنة المالية، وذلك بقصد تضخيم رقم المبيعات وبالتالي رقم الأرباح المحققة.

الفصل الثالث

مراجعة وتحقيق عناصر نتيجة الأعمال

يتضمن هذا الفصل مراجعة وتحقيق نتيجة الأعمال حيث أن حسابات النتيجة التي يمكن أن تواجه مراجع الحسابات في أية وحدة إقتصادية لا تخرج من المجموعتين التاليتين:

أولا: الحسابات الختامية التقليدية في القطاع الخاص

١ ـ مراجعة حـ / التشغيل:

وتشمل مجموعة عناصر التكلفة التي تكون في مجموعها ثمن تكلفة إنتاج ما تم صنعه خلال فترة زمنية معينة والتي تعرض في صورة قوائم تكاليف أو حسابات تشغيل.وتنقسم عناصر التشغيل إلى مجموعتين فرعيتين:

(أ) عناصر تكاليف مباشرة:

ويقصد بها عناصر التكلفة التي ترتبط ارتباطا مباشرا بالوحدة أو الخدمة المنتجة وتشمل:

- تكلفة الخامات الأولية المستخدمة في الإنتاج خلال الفترة الزمنية المعينة ويدخل فيها تكلفة الخامات أول المدة والمشتراه خلال المدة وفيما يتعلق بموقف مراجع الحسابات من التحقق من تكلفة الخامات الأولية (أول المدة) فعله أن يتأكد من مطابقة هذا العنصر مع نتيجة الجرد العملي للمخزون السلعي في نهاية العام الماضي أما فيما يختص بموقف المراجع من المشتريات فسبق الحديث عنه عند مراجعة المشتريات ــ وفيما يختص بتكلفة الخامات الأولية المتبقية

في آخر المدة فيجب على المراجع أن يتحقق من مطابقة هذا العنصر مع أسفر عنه الجرد العملي الذي تم في نهاية الفـــترة التـــي يقــوم بمراجعتها ويجب على المراجع ألا يقف عند حد تحققه مـــن صحـــة هذه المفردة بل عليه أن يتأكد أيضا بالإضافة إلى ذلك من مدى كفاية استخدام هذه الخامات في الغرض المخصص لها في ضوء المعدلات الإنتاجية لاستخدام هذه الخامات.

تكلفة العمل المباشر:

وتشمل تكلفة عنصر العمل الذي استخدم مباشرة في إنتاج الوحـــدات تامة الصنع، الذي يمكن تخصيصه بسهولة على هذه الوحـــدات أو أن هــذه الوحدات هي المسئولية عن الإنفاق على هذا البند.

ويقتصر دور المراجع في هذه الحالة على التأكد من صحـــة تحليــل الأجور إلى أجور مباشرة وغير مباشرة وتحميل الجزء المباشر فقط علـــى حساب التشغيل بالنسبة لهذا الجزء من التكاليف المباشـــرة ، كذلــك يقــوم المراجع بتقييم لمدى كفاية تكلفة الأجور المباشرة بالنسبة لما تم إنتاجه مـــن وحدات لأن المراجع يعنى في هذه المرحلة بتحقيق نتيجة الأعمـــال وليــس بمراجعة صحة بيانات الأجور.

تكاليف صناعية مباشرة:

وتشمل كافة العناصر الأخرى غير المواد والأجور التي يمكن نســبتها بسهولة وربطها مباشرة بالوحدات المنتجة مثل تكاليف التصميم.

ويجب على المراجع أن يتأكد من صحة تخصيصها وتحميلـــها علـــى حساب التشغيل كجزء من عناصر التكاليف المباشرة وكذلك تقييـــم كفايتـــها بالنسبة لتكلفة الوحدات التي أنتجت أما من جهة صحة البيان ذاته فقد ســـبق للمراجع أن تأكد منه عند مراجعة بنود المصروفات المختلفة.

(ب) عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة

ويشمل هذا البند عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة التي استفادت منها الوحدات المنتجة ولكنها لا ترتبط ارتباطاً مباشراً بالمنتج النهائي كما أنه لا يمكن بسهولة تخصيصها مثل مواد التشحيم والصيانة ومرتبات مدير المصنع والملاحظين أو المشرفين على العمال، واستهلاك الآلات الإنتاجية ومباني المصنع، وتكاليف الصيانة والقوى المحركة وغيرها.

ويجب على المراجع أن يطابق الأرقام الواردة بحساب التشغيل مع ما ورد بالحساب في الدفاتر ومن صحة إجراء التسويات الجردية الخاصة بالمستحقات والمقدمات، وأن يقيم مدى كفايتها بالنسبة للوحدات المنتجة ويتطلب هذا دراسة وفحص نظام التكاليف المتبع.

تكلفة البضاعة تحت التشغيل آخر المدة:

ويشمل هذا البند تكلفة الوحدات التي لم يتم إنتاجها حتى نهاية الفترة الحالية بالرغم من قيام المشروع بالإنفاق عليها حتى هذا التاريخ ولذا فإنها تستبعد من مجموع التكاليف الكلية وترحل للسنة التالية حيث يتم إنتاج وحداتها، ونظرا لأن هذا البند يعتبر من بنود المركز المالي في نهاية الفترة المالية فيقتصر العرض في هذا المجال إلى إيضاح ضرورة ظهوره بحساب التشغيل في الجانب الدائن لكى يستبعد من التكاليف الكلية وبالتالي يمكن تحديد تكلفة إنتاج الوحدات تامة الصنع التي أنتجت فعلا خلال السنة.

ثانيا: حساب المتاجرة:

يمثل حساب المتاجرة المرحلة الثانية من مراحل قائمة نتيجة الأعمال وفيه تحدث مقابلة التكاليف بالإيرادات عن الفترة المالية وذلك بعد إجراء

التسوية الخاصة بالبضاعة تامة الصنع في أول وآخر المدة وتظـــهر قيمـــة المبيعات المحققة عن الفترة ويقابلها تكلفة المبيعات الممثلة في تكلفة البضاعة تامة الصنع في أول المدة مضافا إليها تكلفة الإنتاج المرحـــل مـــن حســـاب التشغيل ناقصا تكلفة البضاعة تامة الصنع في آخر المدة، وينتج عـــن هـــذا الحساب في الربح أو الخسارة عن الفترة.

ثالثا: حـ / الأرباح والخسائر:

يشتمل هذا الحساب على النتيجة الإجمالية من حساب المتاجرة ســـواء كانت ربحا أو خسارة فإذا كانت ربحا أضيف إليها باقي أنواع لإيرادات التي تنشأ نتيجة لمزاولة المشروع لنشاطه الطبيعي وأيضا الإيـــرادات العرضيـــة مثل إيرادات الأوراق المالية وإيرادات العقارات المملوكة للمشـــروع كمـــا تشمل الأرباح غير العادية مثل أرباح بيع الأصول الثابتة.

وتقابل هذه الإيرادات والأرباح في حـــ / الأرباح والخســـائر بـــاقي عناصر النفقات المتعلقة بالفترة المالية والتي لم يسبق تحميلها على أي مرحلة سابقة من مراحل قائمة نتيجة الأعمال، فإذا كانت عناصر تكاليف التســـويق التي تشمل مصاريف البيع والتوزيع للمنتجات التي تم بيعها خلال السنة لـــم تحمـــل على حساب المتاجـــرة تمشيا مع الآراء التقليدية فإنها تظهر بحساب الأربـــاح والخسائر إلى جانب عناصـــــر التكاليـــف الإداريـــة وأعبـــاء التحويلات المختلفة.

ولكن هناك رأي آخر بين المحاسبين وهو الأفضل يرى أنه نظـــوا لأن حساب المتاجرة قد اشتمل على عناصر الإيرادات والتكاليف المتعلقة بعمليـــة المتاجرة نفسها ونظرا لأن المبيعات لن تتحقق بطبيعة الحال إلا إذا أنفقـــت مصاريف بيع وتوزيع لذلك فإنه لكي نصل إلى نتيجة الأعمـــال الإجماليـــة

الحقيقية فإنه لابد من تحميل عناصر تكاليف التسويق مثـــل عمولـــة البيـــع ومصاريف نقل المبيعات على حساب المتاجرة أسوة بما هـــو متبـــع بشـــأن تحميل المصاريف المتعلقة بالشراء مثل مصاريف نقل المشتريات.

وبصفـــة عامة فإن تحميل تكاليف التسويق على حـــ / المتـــاجرة أو حـــ / الأرباح والخسائر فإن ذلك لن يؤثر في النهاية على صـــافي نتيجـــة الأعمال من ربح أو خسارة وهو رصيد حـــ / الأرباح والخسائر.

وموقف المراجع تجاه عناصر حـــ / الأرباح والخسائر قد خصصـــت للمراجعة بهدف التأكد من صحة قائمة الأرباح والخسائر وهنا يأتي دوره في التحقق من مطابقة البيانات الواردة بحساب الأرباح والخسائر والبيانات التـــي روجعت في الدفاتر من قبل إلى جانب التأكد من صحة معالجـــة التســـويات الجردية المتعلقة بالمستحقات والمقدمات الخاصة بكل عنصر من العنـــاصر، كما يتأكد من مدي تأثير كل عنصر على تحديد نتيجة الأعمال الحقيقية التـــي سيقدم تقريره بشأنها فيما بعد.

ويجب مراعاة أنه واجب مراجع الحسابات أن يشير في تقريره إلى ما إذا كانت نتيجة الأعمال تعبر بصدق عن حقيقة النتيجة عن الفترة المالية التي خضعت للمراجعة ولكي يتمكن المراجع من إبداء رأيه الفني المحايد في هـذا الشأن فإن الأمر يتطلب منه اتخاذ كافة أنواع الإجراءات الكفيلة بجعله يقتنـــع بصحة البيانات في الدفاتر ومطابقتها بالقوائم والتأكد من أن نتيجة الأعمال قد استخرجت طبقا للأصول المرعية المحاسبية.

مراجعة العمليات في ضوء النظام المحاسبي الموحد

في ضوء القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١

بعد أن تعرضنا لمراجعة العمليات النقدية والآجلة بشكل عام. يلزم أن نوضح كيفية مراجعة العمليات في شركات قطاع الأعمال والتى تطبق النظام المحاسبي الموحد الذي صدر في مصر بموجب القرار ٤٧٣٣ لسنة ١٩٦٦ وطبق على حدات القطاع العام بدءاً من أول السنة المالية ١٩٦٧ / ١٩٦٨. ثم صدر قانون قطاع الأعمال رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية لتنظيم وحدات القطاع العام ووفقا لهذا القانون ثم الفصل بين الإدارة والملكية كما تم إنشاء مجموعة من الشركات القابضة حيث نقل إلى كل منها ملكية بعض وحدات قطاع الأعمال العام والتي اعتبرت شركات تابعة ثم صدر القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١[1] بتعديل الدليل المحاسبي والقوائم المالية.

ويجب أن نوضح من البداية أنه قبل التعرض للعمليات في ظل النظام المحاسبي الموحد كما صدر بالقرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ يلزم أن يهتم المراجع كما سبق أن أشرنا بأنظمة المراقبة الداخلية وكذلك المراجعة المستندية والدفترية (الحسابية) لمختلف العمليات التي سبق التعرض لها.

وعلى ذلك فإنه في هذا الفصل سوف نركز فقط على الأحكام والقواعد التي جاء بها النظام المحاسبي الموحد والتي تحكم التوجيه المحاسبي لتلك العمليات ومن ثم يجب أن يهتم بها المراجع بعد أن يكون قد قام بفحص

---

[1] الوقائع المصرية، العدد ٥٨ تابع (أ) في ١٤ مارس ٢٠٠١ متضمنا مجموعة من التعديلات الجوهرية على النظام المحاسبي الموحد على أن يطبق اعتبارا من ٢٠٠١/٧/١ ثم أوجل لمدة عام على أن يطبق اعتبارا من ٢٠٠٢/٧/١/٢٠٠٣). ثم أوجل مرة ثانية على أن يبدأ تطبيقه اعتبارا من ٢٠٠٣/٧/١ / ٢٠٠٤.

أنظمة المراقبة الداخلية وقام بالمراجعة المستندية والحسابية على النحو السابق ذكره.

وبناء على ذلك يتم التعرض للعمليات الخاصة بحسابات النتيجة من خلال:

أولا: مراجعة التكاليف والمصروفات.   ثانيا: مراجعة الإيرادات.

أولا : مراجعة التكاليف والمصروفات

التكاليف والمصروفات

يدرج في هذا الحساب التكاليف والمصروفات التي تنفقها أو تتحملها المنشأة خلال الفترة المالية، وقد روعي تبويب النفقات في الدليل المحاسبي طبقا لكل من التبويب النوعي والتحليل الوظيفي للنفقة.

٣١ ـ خامات ومواد ووقود وقطع غيار:

٣١١ ــ خامات ومدخلات إنتاج

يدرج في هذا الحساب الخامات (سواء كانت خامات رئيسية تدخل في تركيب السلعة أو خامات مساعدة لازمة لإنتاجها) وكذا ما يأخذ حكمها من مدخلات إنتاج مثل الأراضي المستخدمة في تنفيذ مشروعات التعمير والإسكان والتي تقرر أن يتم بيعها مع الوحدات السكنية أو الإدارية المقامة عليها، وكذلك الأراضي المخصصة لمشروعات الاستصلاح والاستزراع والتي يتم تنفيذها بغرض البيع للغير، وكذا مخلفات الإنتاج التي يتم تشغيلها مرة أخرى كما هو الحال في بعض الصناعات.

٣١٢ ــ وقود وزيوت:

تدرج في هذا الحساب الفحومات والمواد البترولية (بنزين، سولار، كيروسين، ديزل، مازوت، بوتاجاز، غير طبيعي)، ومواد التزييت والتشحيم.

٣١٣ ــ قطع غيار ومهمات:

تشمل قطع الغيار ومواد الصيانة والمواد والمهمات المتنوعة.

استقطاعات الأجور:

تنقسم الاستقطاعات التي تتم من أجور العاملين إلى قسمين:

الأول: استقطاعات مقابل ضريبة المرتبات وحصة العاملين في التأمينات الاجتماعية.

الثاني: استقطاعات لاسترداد سلف ممنوحة لهم من المنشأة، أو حجز مبالغ لحساب الغير مقابل نفقة، أو لسداد أقساط مشتريات العاملين من منشآت أخرى، أو نصيب في تكلفة ما يقدم لهم من مزايا عينية وما شابه ذلك.

ويتمثل هذا الحساب في الحسابات المساعدة التالية:

٣٢١ ـ أجور نقدية:

هي المبالغ التي تدفع في صورة نقدية للعاملين بالمنشأة من مرتبات أساسية، وروانب وبدلات، ومكافآت.

ومن أمثلة الرواتب والبدلات: بدل التمثيل، بدل طبيعة العمل، وبدل الاستقبال والضيافة، وبدل الإقامة، وبدل الأغذية، وبدل الملابس.

ومن أمثلة المكافآت: مكافآت إضافية (امتداد للعمل الأصلي)، مكافآت عن أعمال إضافية نظير أيام الجمع والعطلات الرسمية، والمكافآت الإنتاجية والتشجيعية، ومكافآت حضور جلسات ولجان، والمكافآت الخاصة، مكافآت عن أعمال أخرى.

٣٢٢ ـ مزايا عينية:

تتمثل المزايا العينية فيما يقدم للعاملين من أغذية، وملابس، وعلاج طبي، ونقل وسكن مجاني، وخدمات ثقافية واجتماعية ورياضية وترفيهية.

ويراعي الخصم على هذا الحساب بصافي قيمة ما تتحمله المنشـأة أي بعد تخفيض إجمالي التكلفة بالمبالغ المحصلة من العاملين مقابل ما يقدم لـهم من مزايا عينية.

وتقوم المنشأة بتقديم المزايا العينية للعاملين بوسيلتين:

الأولي: أداء الخدمة بواسطة الغير وتقوم المنشأة بسداد المستحق عن أداء الخدمة.

الثانية: أداء الخدمة أو الميزة العينية بواسطة أجهزتها.

وفي الحالتين تحمل المزايا العينية بالمصروفات والتكاليف سواء كانت أجور تصرف لعاملين مخصصين لخدمة مجموعة العاملين كأجور الأطباء وأجور السائقين لسيارات نقل العاملين والمستلزمات والخدمات المشتراة خصيصا لخدمة العاملين وغير ذلك من مصروفات متعلقة بالمزايا العينية.

ويمكن للمنشأة لأغراض حساب التكلفة في الحالة الثانية أن تجمع مصادر المصروفات في مركز تكلفة خدمة اجتماعية بحسب طبيعة المركز سواء كان مستشفي أو مطعم... الخ، وتوزع تكاليف هذا المركز على المراكز الرئيسية (الإنتاج والخدمات الإنتاجية والتسويقية والإدارية والتمويلية).

٣٢٣ ـ تأمينات إجتماعية:

تتمثل في نصيب المنشأة في التأمين على العاملين ضد إصابة وأمراض المهنة وتأمين البطالة والتأمين الصحي والإدخار والمعاشات.

٣٣ ـ مصروفات:

٣٣١ ــ خدمات مشتراة:

تتمثل في الخدمات المشتراة من الغير واللازمة للعمليات الإنتاجية وتنقسم إلى الحسابات الفرعية التالية:

٣٣١١ ــ مصروفات صيانة:

تشمل كافة مصروفات الصيانة الفعلية المؤداة بمعرفة الغير.

٣٣١٢ ــ مصروفات تشغيل لدي الغير ومقاولي الباطن:

تتمثل في قيمة التشغيلات التي تمت بواسطة الغير على مواد ومنتجات مملوكة للمنشأة، وكذا قيمة المستحق لمقاولي الباطن نظير تنفيذ ما أسند إليهم من أعمال.

٣٣١٣ ــ مصروفات أبحاث وتجارب:

٣٣١٤ ــ مصروفات دعاية وإعلان ونشر وطبع وعلاقات عامة واستقبال

٣٣١٥ ــ مصروفات نقل وانتقالات واتصالات:

تشمل مصروفات النقل والانتقالات وبدلات الانتقال والتليفون والتلغراف البريد والتيكر والتلكس والفاكس.

٣٣١٦ ــ إيجار أصول ثابتة (بخلاف العقارات):

تتمثل في إيجار الأصول الثابتة (بخلاف العقارات) المستأجرة بعقود تأجير تشغيلي.

٣٣١٧ ــ خدمات الجهات الحكومية والمؤسسات:

تشمل تكاليف الخدمات المحاسبية والقانونية والأمن والمطافئ وغيرها المستحقة للجهات الحكومية.

٣٣١٨ ــ مصروفات خدمية أخرى:

تشمل الاشتراكات في الهيئات المحلية والإقليمية والدولية، ومصروفات التأمين (فيما عدا العاملين ومستلزمات الإنتاج كالتأمين ضد السطو والحريق وخيانة الأمانة)، ومكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة، وضرائب ورسوم مدفوعات لحكومات أجنبية وعمولة ومصروفات البنك، والعمولات الأخرى، ومصروفات تدريب العاملين خارج المنشأة،وغيرها.

٣٣٢ ــ إهلاك الأصول الثابتة:

يمثل قيمة ما يحمل على الفترة المالية لمقابلة إهلاك الأصول الثابتة، ويجعل هذا الحساب مدينا مقابل جعل حساب مخصص إهلاك الأصول الثابتة المختص دائنا بذات القيمة.

ويراعى أن يطبق بشأن إهلاك الأصول الثابتة القواعد الواردة بالمعيار المحاسبي الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها، وذلك فيما لم يرد به نص خاص.

٣٣٢٢ ــ استهلاك الأصول غير الملموسة والنفقات المرسملة:

يمثل قيمة ما يحمل على الفترة المالية لمقابلة استهلاك الأصول غير الملموسة والنفقات المرسملة والمؤجلة، ويجعل هذا الحساب مدينا مقابل جعل حسابات الأصول غير الملموسة والنفقات المرسملة والمؤجلة المعنية دائنة بذات القيمة.

ويراعى إهلاك واستهلاك الأصول التالية على نحو ما هو وارد قرين كل منها:

إهلاك الأدوات الصغيرة: يستمر استعمال الأدوات الصغيرة غالبا مدة طويلة نسبيا يصعب معها تحديد النقص الذي يطرأ عليها نتيجة استعمالها، لذلك يتم إهلاكها بقيمة ما يصرف من هذه الأدوات أولا بأول دون انتظار تخريدها، وتراقب عهدة العمال من هذه الأدوات بالجرد الفعلي والمطابقة على سجلات العهد الشخصية التي تمسك لهذا الغرض، وذلك لى أن يتم ردها بعد تقرير عدم صلاحيتها.

إهلاك المهمات: يتم إهلاك المهمات بقيمة النقص الذي يصيب عمرها الإنتاجي نتيجة استخدامها في التشغيل خلال الفترة، وتخضع قيمة هذه المهمات في نهاية كل فترة لإعادة التقدير.

إهلاك الثروة الحيوانية: يتم إهلاك الثروة الحيوانية للتسمين في نهاية كل فترة باتباع طريقة إعادة التقدير، أما حيوانات الإكثار والعمل فيتبع نفس المبدأ إذا لم تحدد معدلات إهلاك خاصة بها.

إهلاك الأفلام السينمائية: يتم إهلاك الأفلام السينمائية في شركات الإنتاج السينمائي في نهاية كل فترة باتباع طريقة إعادة التقدير وفقا للمعدلات التي جرى العرف على اتباعها.

استهلاك الأصول غير الملموسة والنفقات المرسملة: يتم استهلاك الأصول غير الملموسة المرسملة على المدة التي ينتظر استفادة المنشأة خلالها من هذه الأصول.

استهلاك النفقات المؤجلة (حـ / ١٥٣): يتم استهلاك النفقات المؤجلة المحملة على هذا الحساب قبل ٢٠٠١/٧/١ خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات أو المدة التي ينتظر استفادة المنشأة خلالها من هذه النفقات أيهما أقل.

٣٣٣ ــ فوائد:

يحمل هذا الحساب بقيمة الفوائد المستحقة الدفع مقابل اقتراض أموال الغير.

٣٣٤ ــ إيجار عقارات (أراضي ومباني):

يتمثل في إيجارات العقارات من أراضي ومباني المستحق الدفع للغير نظير انتفاع المنشأة بهذه العقارات.

٣٣٥ ــ ضرائب عقارية:

تتمثل في الضرائب على الأطيان والمباني المملوكة للمنشأة والمستحقة لمصلحة الضرائب العقارية.

٣٣٦ ــ ضرائب غير مباشرة على النشاط:

تتمثل في الرسوم والضرائب غير المباشر التي "تفرضها الدولة على ممارسة النشاط الإنتاجي ومستلزماته مثل رسوم الدمغة وضريبة السيارات.

٣٤ ـ مشتريات بضائع بغرض البيع:

تتمثل في المشتريات من البضائع التي يتم شراؤها بغرض بيعها بحالتها دون إجراء عمليات صناعية عليها.

٣٥ ـ أعباء وخسائر:

٣٥١ ــ مخصصات (بخلاف الإهلاك):

تتمثل في مخصصات هبوط أسعار المخزون، ومخصص هبوط أسعار الأوراق المالية، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها والمخصصات

التي يتم تكوينها لمقابلة الالتزامات المحتملة مثل مخصص الضرائب التنازع عليها، ومخصص المطالبات والمنازعات.

٣٥٢ ــ ديون معدومـــة:

تتمثل فيما يتم إعدامه من الديون خلال الفترة المالية بما يزيد عن قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

٣٥٣ ــ خسائر بيع أوراق مالية:

هي الخسائر الناتجة عن بيع الأوراق المالية بأقل من قيمتها الدفترية.

٣٥٤ ـ أعباء وخسائر متنوعة:

٣٥٤١ ــ خسائر بيع مخلفات:

هي الخسائر الناتجة عن بيع المخلفات بأقل من قيمتها التقديرية.

٣٥٤٢ ــ خسائر بيع خامات ومواد وقطع غيار:

هي الخسائر الناتجة عن بيع الخامات والمواد وقطع الغيار بأقل مـــن تكلفتها.

٣٥٤٣ ــ تعويضات وغرامات:

تتمثل في قيمة التعويضات والغرامات المستحقة على المنشأة للغير:

٣٥٤٤ ــ تبرعات وإعانات:

تتمثل في قيمة التبرعات والإعانات الممنوحة من المنشأة للغير.

٣٥٥ ــ خسائر فروق العملة:

يقفل في هذا الحساب الرصيد المدين لحساب موازنة تقلبـــات أســـعار العملات الأجنبية في تاريخ إعداد القوائم المالية والذي يفتح ضمن حســـاب ــ

حسابات دائنة أخرى (حـ / ٢٨٩) وترحل إليه الفروق التي تنشأ بين سعر العملة في تاريخ الاستخدام وسعرها في تارخ الحصول عليها، وكذا الفروق المدينة والدائنة الناتجة عن إعادة تقييم الأرصدة من الأصول والالتزامات ذات الطبيعة النقدية في تاريخ انتهاء السنة المالية.

٣٥٦ ـ مصروفات سنوات سابقة:

تتمثل في المصروفات التي تخص أعواما سابقة ولم يسبق حسابها ضمن مصروفات تلك السنوات.

٣٥٧ ـ خسائر رأسمالية:

هي الخسائر الناتجة عن بيع أصل من الأصول الثابتة أو التعويض عنه بأقل من قيمته الدفترية.

٣٥٨ ـ خسائر غير عادية:

هي الخسائر الناتجة عن أحداث أو معاملات تختلف بشكل واضح عن الأنشطة العادية للمنشأة ومن غير المتوقع تكرار حدوثها بصفة دورية أو منتظمة، ومن أمثلتها الخسائر الناتجة عن الزلازل والسيول وأية كوارث طبيعية، والخسائر الناشئة نتيجة اختلاس النقدية، أو تلك التي تلحق بالأصول نتيجة الحريق أو السطو، والعجز غير الطبيعي في المخزون الذي لم يحدد المتسبب عنه مع عدم وجود تأمين أو عدم كفاية مبلغة، والإهلاك الطارئ للأصول الثابتة.

٣٥٩ ـ ضرائب الدخل:

تتمثل في الضريبة على أرباح شركات الأموال والضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وما شابهها.

٣٦ـ تكاليف الإنتاج:

يحمل هذا الحساب بتكاليف الإنتاج المتمثلة في تكاليف مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية من خامات ومواد ووقود وقطع غيار وأجور، وتكاليف أخرى، ويتم تقسيم هذه التكاليف طبقا للتقسيم الوارد لهذا الحساب بالدليل المحاسبي.

وتتمثل مواد التعبئة والتغليف التي تعتبر من تكاليف الإنتاج في تلك المواد المكملة للعملية الإنتاجية (اللصيقة بالمنتج) مثل الزجاج والأمبولات في صناعة الأدوية.

ويراعي أن يطبق بالنسبة للفوائد التي تعتبر من تكاليف الإنتاج ما يقضي به المعيار المحاسبي الخاص بتكاليف الاقتراض.

كما يراعى في حالة تطبيق أسلوب الجرد الدفتري المستمر للمخزون تحليل تكاليف الإنتاج إلى مواد مباشرة وأجور مباشرة، وتكاليف غير مباشرة وفتح حساب لكل من التكاليف الإضافية وفروق التكاليف غير المباشرة.

٣٧ـ التكاليف التسويقية:

يحمل هذا الحساب بالتكاليف التسويقية (تكاليف البيع والتوزيع) من مواد ووقود، وقطع غيار، وتكاليف أخرى، ويتم تقسيم هذه التكاليف طبقا للتقسيم الوارد لهذا الحساب بالدليل المحاسبي.

كما يحمل هذا الحساب بتكاليف الإنتاج التام الذي يعتبر من التكاليف التسويقية والذي يتمثل في ذلك التالف من الإنتاج الذي يتم في مرحلة البيع وتقضيه طبيعة السلعة كما هو بالنسبة للمحاصيل الزراعية.

٣٨ ـ المصروفات الإدارية والتمويلية:

يحمل هذا الحساب بالمصروفات الإدارية والتمويلية من مواد ووقـــود وقطع غيار ، أجور، وتكاليف أخرى، ويتم تقسيم هذه التكاليف طبقا للتقســيم الوارد لهذا الحساب بالدليل المحاسبي.

ثانيا: مراجعة الإيرادات:

يقصد بها الإيرادات والأربـــاح التي تتحقق للمنشـــأة خـــلال الفـــترة المالية وتشمل:

٤١ ـ إيرادات النشاط:

يقصد بإيرادات النشاط تلك الإيرادات المتولدة من مزاولـــة المنشـــأة لأنشطتها الرئيسية.

ويراعي أن تطبق بشأن هذه الإيرادات ما يقضي به المعيار المحاسـبي الخاص بالإيراد.

٤٤١ ـ إجمالي مبيعات إنتاج تام:

يقصد بالإنتاج التام ما تنتجه المنشأة من منتجات نهائية، وكذلك يعتـبر إنتاجاً تاماً المنتجات غير النهائية التي أجريا عليها عمليات تشـــغيل معينـة جعلتها قابلة للبيع بحالتها كما يمكن أن تجرى المنشأة عمليات أخرى عليـــها لتحويلها إلى منتج نهائي، ويختلف مفهوم مبيعات الإنتاج التام تبعاً لاختـلاف نوع النشاط وذلك على النحو التالي:

بالنسبة لنشاط الصناعة:

يتمثل في قيمة المبيعات من السلع المصنعة بموجب الفواتـــير حســب سعر البيع تسليم مخازن المنشأة البائعة.

بالنسبة لنشاط المقاولات:

يتمثل في قيمة الأعمال التامة المعتمدة التي تم تنفيذها لحساب الغير.

ويراعى عند إثبات الإيرادات المتولدة عن هذه الأعمال تطبيق ما يقضى به المعيار المحاسبي الخاص بعقود الإنشاء.

بالنسبة لأنشطة الإسكان والتعمير واستصلاح واستزراع الأراضي:

تتحدد الواقعة المنشئة للبيع الخاصة بتلك المشروعات بالتعاقد على بيعها مع صلاحيتها للتسليم طبقا لشروط التعاقد (سواء كانت هذه المشروعات قد تم تنفيذها كلياً أ جزئيا).

ويتمثل إجمالي مبيعات الإنتاج التام من هذه المشروعات في قيمة مبيعات الأراضي المستصلحة والمستزرعة والأراضي المخصصة للتعمير والإسكان والعقارات المعدة للإسكان.

بالنسبة لنشاط الزراعة:

يتمثل في قيمة مبيعات المحاصيل المنتجة.

البيع بالتقسيط:

يراعي في حالة بيع الإنتاج التام بالتقسيط أن يدرج في الحساب (٤١١) ثمن البيع النقدي وكذا نصيب الأقساط المستحقة السداد من أرباح التقسيط (الفرق بين سعر البيع بالتقسيط وسعر البيع النقدي)، مع تأجيل الاعتراف بنصيب الأقساط التي لم تستحق بعد هذه الأرباح وإظهاره كأرباح مبيعات تقسيط مؤجلة (تخص أعوام لاحقة) حساب (٢٨٨).

٤١١١ ــ مردودات داخلة من مبيعات سنوات سابقة ... (مدين):

يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة المردودات الداخلة من مبيعات السنوات السابقة، ويقفل هذا الحساب في الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١١٢ ــ مرتجعات مبيعات ... (مدين):

يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة المرتجعات من مبيعات العام، ويقفل هذا الحساب في الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١١٣ ــ خصم مسموح به ... (مدين):

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة الممنوح للعملاء من خصم نقدي على المبيعات أو خصم الكمية المعلق على شرط، ويقفل هذا الحساب في الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١١٤ ــ مسموح مبيعات ... (مدين):

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المسموحات الممنوحة للعملاء نظير ما يعترى هذا الإنتاج من عيوب أو عدم مطابقة للمواصفات، ويقفل هذا الحساب في الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١٢ ــ إجمالي مبيعات بضائع مشتراه:

يتمثل في قيمة المبيعات من البضائع ــ التي تشترى بغرض بيعها بالحالة التي اشتريت بها دون إجراء عمليات صناعية عليها ــ بموجب الفواتير حسب سعر البيع تسليم مخازن المنشأة البائعة.

ويراعي في حالة بيع هذه البضائع بالتقسيط ما ورد بشرح حساب إجمالي مبيعات إنتاج تام (جــ/٤١١).

٤١٢١ ــ مردودات داخلة من مبيعات سنوات سابقة ... (مدين):

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المردودات الداخلة من مبيعات السنوات السابقة ويقفل هذا الحساب في الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١٢٢ ــ مرتجعات مبيعات ... (مدين):

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المرتجعات من مبيعات العام ويقفل هـذا الحساب في الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١٢٣ ــ خصم مسموح به ... (مدين):

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة الممنوح للعملاء من خصم نقدي علـــى المبيعات أو خصم الكمية المعلق على شرط، ويقفل هذا الحساب في الجـــانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١٢٤ ــ مسموحات مبيعات ... (مدين):

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المسموحات الممنوحة لعملاء نظير مـــا يعترى هذه البضائع من عيوب أو عدم مطابقة للمواصفـــات، ويقفـــل هـــذا الحساب في الجانب المدين من حساب المتاجرة.

٤١٣ ــ أرباح مبيعات تقسيط تخص العام:

يجعل هذا الحساب دائنا بما يتحقق خلال العام مـــن أربـــاح مبيعـــات تقسيط مؤجلة تخص الإنتاج التام أو البضائع المشتراة، مقابل جعـــل أربـــاح مبيعات تقسيط تخص أعوام لاحقة (حـــ/٢٢٨) مدينا بذات القيمة).

ويراعى فصل أرباح مبيعات التقسيط المحققة التي تخص كـــل مـــن الإنتاج التام والبضائع المشتراه في حساب فرعي مستقل.

٤١٤ ـ خدمات مباعـة:

تتمثل في إجمالي الإيرادات (ثمن بيع الخدمة)التي حققت من مباشـــرة النشاط الخدمي مثل نشاط الفنادق، المطاعم، المسارح ودور العرض، النقـــل والمواصلات، التخزين، النشر والإعلان والاستشارات... الخ).

٤١٥ ـ إيرادات تشغيل للغير:

تتمثل في قيمة التشغيلات التي تتم لحساب الغير على مواد أو منتجات لا تملكها المنشأة.

٤١٦ ـ عائد عقود تأجير تمويلي:

يجعل هذا الحساب دائنا بما يتحقق خلال العام من عائد مؤجل خـــاص بعقود التأجير التمويلي مقابل تخفيض قيمة عائد عقود تأجير تمويلي يخـــص أعوام لاحقة المدرج ضمن حساب ـ حسابات دائنة أخرى (حــــــ / ٢٨٩) بذات القيمة.

٤١٧ ـ إيرادات النشاط الأخرى:

تتمثل في إيرادات النشاط بخلاف المدرجة في الحسابات السابقة، ومن أمثلة هذه الإيرادات ما يلي:

- الإيرادات التأمينية التي تحققها الهيئة القومية للتأمين الاجتماعي من اشتراكات تأمينية وعائد الاستثمارات وموارد الرعاية الاجتماعية.
- مقابل حق الانتفاع السنوي بالأراضي المقام عليها الوحدات السكنية أو الإدارية التي تقوم بتنفيذها مشروعات الإسكان والتعمير ويتـــم بيعها دون بيع هذه الأراضي.

- الفوائد التي يحققها قطاع التوفير بالهيئة القومية للبريد نتيجة استثمار أمواله.
- عائد استثمارات في أسهم الذى تحصل عليه الشركة القابضة نتيجة مساهمتها في رؤوس أموال الشركات التابعة لها، ويراعي إدراج هذا الإيراد بالقيمة الإجمالية (قبل استنزال الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة — إن وجدت).

٤٢ — منح وإعانات:

يدرج في خذا الحساب نصيب الفترة المالية من المنح الحكومية والإعانات من الغير التي تحصل عليها المنشأة عيناً أو نقداً وترتبط بتكاليف إيرادات النشاط ويخرج عن نطاق هذا الحساب المنح والإعانات التي تحصل عليها المنشأة مقابل خسائر تحملتها أو نفقات لا تدخل ضمن تكاليف إيرادات النشاط. ويراعي أن يطبق بشأن هذه المنح ما يقضي به المعيار المحاسبي الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في شرح هذا الحساب.

٤٣ — إيرادات استثمارات وفوائد:

تتمثل في إيرادات الاستثمارات والفوائد التي تحصل المنشأة من الغير، ويراعي إدراج هذه الإيرادات بالقيمة الإجمالية (قبل استنزال الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة — إن وجدت).

٤٣١ — إيرادات استثمارات مالية من شركات قابضة:

تتمثل في عائد استثمارات في أسهم الذى تحصل عليه الشركة من الشركة القابضة.

٤٣٢ ــ إيرادات استثمارات مالية من شركات شقيقة:

تتمثل في عائد استثمارات في أسهم الذي تحصل عليه الشركة من الشركات الشقيقة.

٤٣٣ ــ إيرادات استثمارات مالية أخرى:

تتمثل في عائد استثمارات في أسهم الذى تحصل عليه المنشأة من جهات أخرى بخلاف الشركة القابضة والشركات التابعة والشقيقة، وكذا فوائد السندات، وعائد أذون الخزانة، وشهادات ووثائق الاستثمار، وأية إيرادات من استثمارات مالية أخرى.

٤٣٤ ــ فوائد قروض لشركات قابضة / تابعة / شقيقة:

تتمثل في الفوائد التي تحصل عليها الشركة من إقراض أموالها للشركة القابضة أو الشركات التابعة والشقيقة، ويراعي فصل كل من هذه الفوائد في حساب فرعي مستقل.

٤٣٥ ــ فوائد دائنة أخرى:

تتضمن الفوائد على حسابات العملاء والحسابات الجارية والودائع بالبنوك والفوائد على القروض الممنوحة من المنشأة للغير، وذلك فيما عدا فوائد الإقراض المنوح للشركة القابضة أو للشركات التابعة أو الشقيقة، والفوائد التي يحققها قطاع التوفير بالهيئة القومية للبريد نتيجة استثمار أمواله، وكذا إيرادات الفوائد على الإقراض والودائع والمبالغ المحولة للاستثمار التي تتحقق من استثمار أموال الهيئة القومية للتأمين الاجتماعي.

٤٤ ـ إيرادات وأرباح أخرى:

٤٤١ ــ مخصصات إنتفى الغرض منها:

تتمثل في مقدار الزيادة في رصيد المخصصات (بخلاف مخصصات هبوط أسعار المخزون) عن القدر الواجب تكوينه في نهاية الفترة المالية.

٤٤٢ ــ ديون سبق إعدامها:

تتمثل فيما يسترد من ديون سبق إعدامها في فترات مالية سابقة.

٤٤٣ ــ أرباح بيع أوراق مالية:

هي الأرباح الناتجة عن بيع الأوراق المالية بأكثر من تكلفتها.

٤٤٤ ــ إيرادات أرباح متنوعة:

٤٤٤١ ــ أرباح بيع مخلفات:

هي الأرباح الناتجة عن بيع المخلفات بأكثر من قيمتها التقديرية.

٤٤٤٢ ــ أرباح بيع خامات ومواد وقطع غيار:

هي الأرباح الناتجة عن بيع الخامات والمواد وقطع الغيار بأكثر من تكلفتها.

٤٤٤٣ ــ تعويضات وغرامات:

تتمثل في صافي ما يستحق للمنشأة من تعويضات وغرامات من الغير.

٤٤٤٤ ــ عمولات:

تتمثل في قيمة العمولات المستحقة للمنشأة من الغير والتي لا ترتبط بمزاولة أنشطتها الرئيسية، ومن ثم يخرج عن نطاق هذه العمولات التي يحصل عليها وكلاء البيع والتوزيع وما شابهها من عمولات.

٤٤٤٥ ــ إيجارات دائنـــة:

تتمثل في الإيجارات المستحقة للمنشأة من الغير نظـــير اســتئجار عقارات أو أية أصول ثابتة أخرى تمتلكها المنشأة ولا تستخدمها في عمليـــة الإنتاج، ويخرج عن نطاق هذه الإيجارات الإيجــار الــذي تحصــل عليــه المنشآت التي يتمثل نشاطها الرئيسي في تأجير الأصول.

٤٤٥ ــ أرباح فروق العملة:

يقفل في هذا الحساب الرصيد الدائن لحساب موازنة تقلبـــات أســعار العملات الأجنبية في تاريخ إعداد القوائم المالية والذي يفتح ضمن حســلب ــ حسابات دائنة أخرى (حــ / ٣٨٩) وترحل إليه الفروق التي تنشأ بين ســعر العملة في تاريخ لاستخدام وسعرها في تاريخ الحصول عليها، وكذا الفــروق المدينة والدائنة الناتجــة عن إعادة تقييم الأرصدة من الأصول والتزامـــات ذات الطبيعة النقدية (سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل) في تاريخ انتــهاء الفترة المالية.

٤٤٦ ــ إيرادات سنوات سابقة:

تتمثل في الإيرادات التي تحققت خلال العام وهي تخص سنوات ماليـة سابقة ولم يسبق حسابها في تلك السنوات.

٤٤٧ ــ أرباح رأسماليـــة:

هي الأرباح الناتجة عن بيع أصل من الأصول الثابتة أو التعويض عنه بأكثر من قيمته الدفترية.

٤٤٨ ــ إيرادات وأرباح غير عادية:

هي الإيرادات والأرباح الناتجة عن أحداث أو معاملات تختلف بشكل واضح عن الأنشطة العادية للمنشأة ومن غير المتوقع تكرا حدوثها بصفة دورية أو منتظمة.

أما موقف المراجع تجاه مراجعة القوائم المالية حسب متطلبات النظام المحاسبي الموحد في ضوء القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ سوف نتعرض لها في الفصل السادس من هذا الباب.

الفصل الرابع

مراجعة وتحقيق عناصر الأصول بقائمة المركز المالي

أهداف مراجعة الأصول:

بالرغم من أن أهـداف المراجعة تختلف من نوع لآخر من الأصـول إلا أن هناك أهدافا عامة تنطبق تقريبا على جميع الأصـول فلكـي يتمكـن المراجع من تكوين رأيه المهني الذي يصيغه في تقريره لابد أن يتحقق مـن البنود الواردة في قائمة المركز المالي عن طريق الحصول على القدر الكافي من الإثبات وذلك عن طريق الفحص والمقارنـة والملاحظـة والاستفسـار والمصادقات، وعلى هذا فإن أهداف تحقيق الأصول يشمل ما يلي:

١ ـ التحقق من وجود الأصل.

٢ ـ التحقق من ملكية الأصل.

٣ ـ التحقق من قيمة الأصل.

٤ ـ التحقق من أى حقوق للغير على هذه الأصول.

٥ ـ التحقق الحسابي من صحة أرقام الأصول فـي قائمـة المركـز المالي (الدقة العددية).

ونتناول هذه الأهداف بالتوضيح بإيجاز على النحو التالي:

١ ـ التحقق من وجود الأصل:

يقصد بالتحقق من الوجود الفعلي للأصل أن يطمئن المراجـع علـى وجود الأصل في تاريخ نهاية السنة المالية في أى صورة من صور وجوده،

ولا يعنى وجود الأصل وجوده المادي في المشروع وإنمـــا إثبـــات حيـــازة المشروع للأصل بغض النظر عن مكان وجوده، ويتطلب الأمر لكي يطمئـــن المراجع عند إثبات حيازة الأصل أن يتحقق من ذلك بأي وســـيلة تتطلبـــها طبيعة الأصل.

بعض الأساليب التي يتبعها المراجع للتحقق من وجود الأصل:

أ ـــ إجراء الجرد الفعلي للأصول التي في حيازة المنشأة والتي يسهل تطبيق هذا الإجراء بالنسبة لها، مثل النقدية بالخزينة وأوراق القبـض والأوراق المالية، ويتطلب الأمر مطابقة الجرد الفعلي مع السجلات الممثلة لحركة هذه الأصول.

ب ـــ الحصول على شهادات من الغير في حالة وجود الأصول في حيـــازة آخرين، ويجب أن تكون الشهادة من جهة يعهد إليها بالحفاظ على مثـــل هذه الأصول كما في حالة الأوراق المالية المودعة بالبنوك أو البضاعـــة الموجودة بمخازن الاستيداع.

ج ـــ الحصول على شهادات من مسئولين بالمنشأة علـــى ان تكـــون هـــذه الشهادات بمثابة دليل آخر على وجود الأصل وأن تكون مـــن مســـئول يمكن الاعتماد على شهادته.

د ـــ اللجوء إلى دليل إضافي مثل المصروف أو الإيراد الذي ينشأ عن وجود الأصل واستمرار صرف المصـــروف أو الحصـــول علـــى الإيـــراد، فالإيجـــارات المحصلة والمصروفات المدفوعـــة تعتبر دليـــلا علـــى وجود العقار.

هـــ ـــ الحصول على مصادقات كما في حالة المدينين.

و ــ التحقق من أن الأصول مازالت مؤمنا عليها ضد الأخطار التي تتعرض لها.

٢ ـ التحقق من ملكية الأصل:

يقصد بالتحقق من ملكية الأصل أن يطمئن المراجع على أن الأصل مازال مملوكا للمنشأة في نهاية السنة المالية وأنه لم يتم التصرف فيه بأى صورة من صور التصرف، وبجانب الإجراءات السابق الإشار إليها بخصوص التحقق من وجود الأصل فإن هناك وسائل أخرى للتحقق من ملكية الأصل هي:

أ ــ الإطلاع على مستندات الملكية وعقود نقل الملكية وإيصالات سداد الضرائب العقارية للعقارات وفواتير الشراء وإيصالات سداد النقدية ورخصة التسيير للسيارات.

ب ــ الحصول على شهادات من الشهر العقاري بعدم وقوع تصرفات في هذه الأصول وذلك في حالة الأراضي والعقارات.

٣ ـ التحقق من قيمة الأصل:

ويتطلب التحقق من قيمة الأصل عدة إجراءات من أهمها ما يلي:

أ ــ الإطلاع على مستندات الشراء للتأكد من قيمة الأصل سواء ثمن الشراء والمصروفات الرأسمالية الأخرى وهذه الأخيرة يراجعها المراجع أثناء مراجعته المستندية.

ب ــ التأكد من كفاية المخصصات مثل الإهلاك والديون المشكوك فيها وغيرها حسب طبيعة الأصل.

ج – الاعتماد على شهادات من فنيين لتقييم الأصول ذات الطابع الفنـــي مثل الأحجار الكريمة والمنتجات الكيميائية وغيرها.

٤ ـ التحقق من أي حقوق للغير على الأصل:

عند فحص المراجع للوثائق والمستندات والعقود وعند طلبه للشـــهادات يستطيع أن يتثبت من ملكية المنشأة للأصول أو أن هناك حقوقا لآخرين على هذه الأصول فالشهادات من التوثيق العقاري والشهادات من البنوك توضـــح وجود أي حقوق على الأصول أن وجدت.

٥ ـ التحقق الحسابي من صحة أرقام الأصول بالميزانية (الدقة العددية):

في كثير من الأحيان تقدم للمراجع كشوف تفصيلية بأرصدة مفـــردات الأصول مثل كشوف البضاعة والمدينين وغيرها مما يتطلب الأمر التحقـــق من صحتها الحسابية ومطابقة مجموعها بالرصيد الذي يظهره حسابها بدفـتر الأستاذ لغرض التحقق من سلامة نقل المفردات إلى قوائم المركز المالي.

ونتناول فيما يلي كيفية تحقيق الأصول بقائمة المركز المالي من أصول ثابتة سواء ملموسة أو معنوية أو أصول متداولة وأخيرا الأرصـــدة المدينـــة الأخرى وذلك على النحو التالي:

أولا: مراجعة وتحقيق الأصول الثابتة الملموسة:

السمة الرئيسية للأصول الثابتة أنها تقتني بغرض المساعدة في أعمـــال المشروع وليس للاتجار فيها من أجل تحقيق الربح لذلك تتسم حركـــة هـــذه الأصول بالبطء بالمقارنة بالأصول المتداولة. ومن المتعـــارف عليـــه فـــي المحاسبة أن الأصول الثابتة تظهر في قائمة المركز المالي بثمـــن تكلفتـــها مطروحا منها مجمع الإهلاك حتى تاريخ انتهاء الفترة المالية، وتشمل تكلفـــة الأصل الثابت ثمن الشراء مضافا إليه كافة النفقات التي تنفق في سبيل جعـــل

الأصل قابلا للاستعمال وتتضمن هذه النفقات مصروفات الشحن والتأمين والرسوم الجمركية وتكلفة بناء القواعد الخرسانية للآلات، وعمولة الشراء والأتعاب القانونية التي تنفق في سبيل نقل ملكية الأصل للمشروع وتكلفة تركيب أجزاء إضافية للأصل لجعله صالحاً للإنتاج في ظل الظروف الخاصة بالمشروع وغيرها من النفقات.

ويفضل عادة أن يظل رصيد حساب الأصل قاصرا على ثمن التكلفة على أن ترحل الإهلاكات السنوية إلى حساب مخصص الإهلاك ويطرح رصيد حساب المخصص في الميزانية من تكلفة الأصل وذلك لعرض كافة الحقائق المتعلقة بالأصل في القوائم المالية.

وعند التحقق من تقييم الأصل الثابت يجب على المراجع أن يتأكد من صحة تكلفة الأصل محتسبة طبقا للقواعد المتعارف عليها، وأنها لا تتضمن أي نفقات إيرادية وإنما تمثل كلها مصروفا رأسماليا، كما يجب التحقق من كفاية الإهلاكات المحتسبة، وهذه الكفاية تتمثل في عدم المغالاة في حساب أقساط الإهلاك وكذلك عدم النقص في تقدير قيمتها إلى جانب ضرورة اتباع نفس طريقة الإهلاك من سنة لأخرى وعدم تغييرها إلا إذا كان هناك مبرر لذلك وفي هذه الحالة يجب الإشارة إلى مثل هذا التغيير بملاحظة على الميزانية.

ومن الملاحظ أن القيمة السوقية للأصول الثابتة إنما تهمل بالنسبة لأغراض التقييم في الميزانية نظرا لاتباع مبدأ التكلفة التاريخية في المحاسبة والاهتمام بالبيانات الفعلية أو التكلفة التاريخية للأصول الثابتة، يرجع ذلك إلى أن المشروع يقتني الأصول الثابتة بهدف استخدامها في الإنتاج وفي مزاولة النشاط الطبيعي للمشروع وليس بغرض بيعها وتحقيق الأرباح كما هو الحال بالنسبة للأصول المتداولة وخاصة البضاعة تامة الصنع.

إجراءات مراجعة وتحقق الأصول الثابتة الملموسة:

فيما يلي نناقش الإجراءات الأساسية التي يستخدمها المراجع لمراجعة وتحقيق الأصول الثابتة:

١ ـ إعداد قائمة بالتغيرات التي حدثت أثناء السنة للأصول الثابتة:

تعطى أهمية للإضافات والاستغناءات عن الأصول الثابتة عند التحقق السنوي من الأصول الثابتة، فإذا قبلت أرصدة بداية السنة لهذه الأصول على أساس أنها قد روجعت في السنة الماضية، فإن التحقق من التغيرات التي تمت أثناء السنة يؤدى إلى صحة الرصيد في نهاية السنة، وقائمة التغيرات قد يعدها المشروع أو قد يعدها المراجع نفسه، وتحتوى هذه القائمة على خانات للأرصدة الافتتاحية وللإضافات خلال العام والاستغناءات عن الأصول وأيضا رصيد الأقفال طبقا للسجلات وأيضا خانات لأي تعديلات قد يجر بها المراجع، ويتم التحقق للمبالغ الواردة في القائمة، كالآتي:

- مقارنة الأرصدة الافتتاحية بالمبالغ الواردة لها في أوراق العمل الخاصة بالعام السابق.
- مقارنة الأرصدة الختامية بميزان المراجعة للأستاذ العام وأيضا بالإجماليات المستمدة من السجلات التحليلية للأصول الثابتة.

٢ ـ التأكد من الملكية القانونية للأصول الثابتة:

وفي هذا المجال يتأكد المراجع من الملكية القانونية للأصل بالرجوع إلى العقود والفواتير وبجانب ذلك فإن عدم دفع إيجارات عن الأصل يمثل إثباتا آخر بملكية الأصل، كما يرسل المراجع في طلب شهادة من التوثيق

العقاري في حالة العقارات، وفي حالة وسائل النقل فإن شهادات التسجيل تثبت الملكية لهذا النوع من الأصول.

٣ ـ التحقق من الإضافات خلال العام:

إن التحقق من الإضافات يتم أثناء المراجعة المستندية مع إعداد تحليلى لحساب المراقبة الخاص للأصل الثابت، وفي أثناء المراجعة المستندية فإن المراجع يفحص المستندات الأساسية مثل العقود والوثائق وأوامر التشغيل والاعتمادات اللازمة لذلك، ويعد ملخصات تحليلية للإضافات التي تمت للأصل بعد مراجعته مستنديا حتى يضيفها إلى أوراق العمل.

٤ ـ التحقق من الاستغناءات عن الأصول خلال العام:

إن الغرض الأساسي من تحقيق المراجع للاستغناءات التي تمت للأصول الثابتة خلال العام هو أن يقرر ما إذا كانت الأصول قد استبدلت وبيعت أو توقف استعمال الأصل من غير أن ينعكس هذا على الحسابات بصورة سليمة، وفي الغالب فإن أى جرد مادي وفعلي للأصول الثابتة يظهر الوحدات من هذه الأصول التي استغني عنها بدون أن يقابلها تخفيض لقيمتها في الحسابات فقد يحدث أن المشرف في المصنع يعطى أوامره بتخريد آلة بدون أن يعلم بأن هذا التخريد لابد أن يبلغ لإدارة الحسابات وبدون هذا التبليغ لن تعرف هذه الإدارة بذلك القرار، فبيع آلة أو استبدالها بآلة أخرى تعتبر عملية مالية يتولد منها مستندات مثل إيصال أو أمر شراء وبهذه المستندات قد تكون وسيلة لعلم إدارة الحسابات بالعملية لو كان أحد أفرادها على يقظة تامة بها، كما أن الآلات قد تخرد بدون أن تباع أو تستبدل وفي هذه الحالة لن يكون هناك مستند لهذه العملية، وإحدى الوسائل التي تتبع لتلافى عدم تسجيل الأصول المستغني عنها هو أن تكون هناك سياسة

موضوعة بعدم تخريد أى أصل بدون أن يكون هناك تصديق مسبق على أمر تخريد مرقما ترقيما مسلسلا وأن يرسل صورة منه إلى إدارة الحسابات ولإكمال هذا يجب أن توضع خطة الجرد المادي والفعلي للأصول الثابتة في فترات دورية، وهذين الإجرائين يعتبران حماية كافية لانعكاس تخريد الأصول على الحسابات.

٥ ـ تحليل حسابات الصيانة والتصليحات:

إن الغرض الأساسي من تحليل مصروفات الصيانة والتصليحات والتدقيق فيه هو اكتشاف المصروفات التي يجب أن ترسمل، وقد يضع المشروع سياسة بعدم رسملة أي مصروفات أقل من حد معين، وهذه الحالة فإن التدقيق من جانب المراجع في تحليل حساب الصيانة والتصليحات لغرض التأكد من الاستمرار في اتباع السياسة الموضوعة والتمشي مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها، كما أن هذا التحليل يمكنه من التحقق من أن التصليحات الكبيرة قد صدق عليها قبل إجراؤها كما أن المقارنة بين عناصر مصروفات الصيانة والتصليحات عن السنة الحالية مع السنة الماضية يتيح اكتشاف المبالغ التي تمثل اختلافا عما كان متبعا في السنة الماضية مع اعتبار المصروف مصروفا رأسماليا أو إيراديا ويستحسن فحص مصروفات الصيانة والإصلاح قبل البدء في مراجعة الأصول الثابتة حتى يتم التعديل في الوقت المناسب للأصول الثابتة.

الإهلاك (الاستهلاك):

إن التطور الذي حدث في تعريف الإهلاك يرجع إلى التطور الذي تم في المحاسبة وانتقال التركيز من القوائم المالية للمركز المالي إلى قوائم الدخل، وقد كان ينظر إلى الإهلاك على أن الغرض الأساسي لاحتسابه هو

المحافظة على رأس المال سليما، وهذه النظرية مستمدة أساسا من المركز المالي للمشروع وحقوق أصحاب المشروع وضرورة المحافظة عليها وعلى هذا فإن الإهلاك كان ينظر إليه على أساس أنه نفقه تؤخذ في الحسبان لغرض استبدال الأصل وبدون طلب رأس مال جديد وفي الحقيقة فإن احتساب الإهلاك يؤدى إلى المحافظة على رأس المال ولكنه لا يؤدى إلى تكوين مال كاف للاستبدال في المستقبل حيث أنه في ظل الارتفاع المستمر في الأسعار وحساب الإهلاك على أساس المبدأ التاريخي لن يتحقق استبدال الأصل بنفس قيمته التاريخية.

وبالتركيز على قائمة الدخل تطور تعريف الإهلاك بأنه عبء وتكلفة من تكاليف الإنتاج مقابل النقص الفعلي في الأصل الثابت والناتج عن الاستعمال أو مضي المدة، أي أن الإهلاك هو توزيع تكلفة الأصول الثابتة خلال العمر الإنتاجي المقدر لها، وهو تكلفة لازمة لإدارة نشاط المشروع كما أنه ضرورة تتطلبها المحافظة على رأس المال.

ويجب على المراجع بالنسبة للإهلاك مراعاة ما يلي:

- مراجعة الإهلاك حسابيا من وجهة نظر المنشأة والتأكد من صحة القيود المحاسبية الخاصة به.
- التأكد من ثبات طريقة الإهلاك من سنة لأخرى وعدم تغييرها والتحوى عن أسباب التغير إن وجدت.
- التأكد من صحة احتساب الإهلاك في حالة إضافة واستعمال أصل ثابت خلال العام.

- التأكد من أن قيمة الأصل الذي تم احتساب الإهلاك على أساسها لم تحتوى على أى مصروف إيرادي.
- يقوم المراجع وفق مرانه المهني وخبرته وظروف الأصل تحت الفحص بتقدير معدل إهلاك وحسابه من وجهة نظره الفنية المحايدة وإذا كان معدل الإهلاك الذي احتسبته المنشأة أقل من المعدل الذي حسبه المراجع فعليه أن يلفت نظر إدارة المنشأة لإعادة تصوير الحسابات الختامية.

أما إذا كان معدل الإهلاك الذي حسبه المراجع أقل من المعدل الذى احتسبته المنشأة فعلى المراجع أن ينصح الإدارة بترحيل الفرق المعدلين لأي حساب غير قابل للتوزيع فإن لم تستجب المنشأة لرأى المراجع كان على الأخير أن يتحفظ في تقريره عن هذا الأمر.

ومن المهم أن يراعي المراجع استمرار المنشأة في اتباع نظام واحد سنة بعد أخرى في احتساب قسط الإهلاك فمثلا لا يحتسب سنة على أساس القسط الثابت والسنة التالية على أساس القسط المتناقص ... وهكذا، وقد تقوم المنشأة بالتغيير في طريق احتساب الإهلاك للتأثير على نتيجة أعمال المنشأة وفي تقويم الأصول الثابتة بالميزانية وعلى المراجع أن يظهر هذه الحقيقة واضحة في تقريره بأن يحتفظ على أن الإهلاك لا يحتسب على أساس ثابت سنوياً.

وفيما يلي نتناول أمثلة تطبيقية لتحقيق عناصر الأصول الثابتة الملموسة على النحو التالي:

١) الأراضي:

وهي الأراضي التي تمتلكها المنشأة لأجل غير محدد وملكية مطلقة، ولكي يتحقق المراجع من الأراضي يتبع الآتي:

أ ـ **التأكد من الوجود الملكية:** حيث يطلع المراجع على مستند الملكية المسجل ويطلب المراجع من المنشأة أن تتصل بمصلحة الشهر العقاري لكي توافي المراجع مباشرة على عنوانه بشهادة عقارية تفيد أن الأراضي مسجلة باسم الشركة وهذه الشهادة تثبت وجود الأصل وملكية المنشأة له، كما أنه لو كان هناك رهن على الأرض فإن مصلحة الشهر العقاري تظهر هذا الرهن في الشهادة المرسلة منها.

فإذا قامت المنشأة برهن الأرض التي تملكها للحصول على قرض فإنه يؤشر أمام الرهن في سجل الشهر العقاري بذلك، وإذا لم يوجد أي تصرفات خلال السنة المالية تخص الأرض فترسل مصلحة الشهر العقاري ما يسمي بالشهادة السلبية أي أن الأرض خالية من أي رهن.

ب ـ **التحقق من صحة القيمة:** تقوم الأراضي بسعر الشراء وهو الثمن المبين في العقد المسجل مضافا إليه رسوم ومصروفات التسجيل وأتعاب المحاماه والسمسرة، وتظل قيمة الأرض بالدفاتر بسعر التكلفة لا يجوى عليه أي استهلاك لأن الأرض لا تبلي الاستعمال، كما أن التقلبات التي تطرز على القيمة السوقية للأراضي لا يجب أن تؤخذ في الحسبان إلا في حالة إعادة التقدير لجميع أصول المنشأة.

ويجب أن يكون شراء الأرض معتمدا من مجلس لإدارة في الشركات المساهمة أو من أصحاب المنشأة أو الشركاء في غيرها كما يجب أن يكون البيع أو التصرف بالرهن معتمدا أيضا، وفي حالة وجود رهن على الأراضي يجب أن تظهر هذه الحقيقة بالميزانية.

ج ـ **التحقق من الدقة العددية:** ويتم ذلك مطابقة الرصيد الوارد في الميزانية على ما هو مسجل بالحسابات وبطاقات الأراضي بسجل الأصول الثابتة.

٢) المباني:

قد تكون المباني مملوكة للمشروع ملكية حرة كاملة وقد تكون حكـــرا وبالنسبة للمباني الحرة يقوم المراجع بالإجراءات التالية عند تحقيقها.

أ ـ التأكد من الوجود والملكية ومن أى حقوق للغير على المباني.

- مطابقة البيان الوارد بالميزانية مع رصيد حساب المباني في دفـــتر الأستاذ العام، مطابقة الرصيد مع البيانات التفصيلية المتعلقة بالمباني سواء في الكشوف التفصيلية، أو مع سجل الأصول الثابتة، أو مـــع الملفات التي توجد بها عقود المباني.
- الإطلاع على عقود الشراء المسجلة في الشهر العقاري للتأكد مـــن ملكية المشروع للمباني ويجب عدم الاكتفاء بالإطلاع علـــى العقـد الابتدائي فقط لأن العقارات لا تنتقل ملكيتها نهائيا إلا بالتسجيل فـــي الشهر العقاري.
- يمكن التأكد من وجود ملكية المباني للمشروع عن طريق الوســائل الإضافية في الإثبات كأن يطلع المراجع على إيصالات سداد ضريبة المباني وعقود إيجارات عدادات المياه وغيرها من وسائل الإثبـــات التي تؤيد أن المبني موجود فعلاً ومملوك للمشروع.
- يطلب المراجع شهادة من الشهر العقاري تفد عدم وجود تصرفـــات في المباني سواء كانت تصرفات بالبيع أو بالرهن، وإذا كان هنـــاك رهن لقرض معين فيجب التأكد من وجود ملاحظة أمام بند المبـــاني في الميزانية تفيد بوجود هذا الرهن عليها.

قد يلجأ المشروع إلى بناء المباني التي يستخدمها بواسطة أجهزة الشركة: يقوم المراجع بفحص أوامر التشغيل والإطلاع على ســجلات التكاليف للتأكد من حساب تكلفة المباني التي أقيمت ومن صحة معالجة

التكاليف الرأسمالية وتحميلها على حساب تكلفة المباني، وأنها لم تعالج كمصروف إيرادي كما يجب التأكد من تحميل حساب المبـــاني إلـــى جانب تحميله بالتكاليف المباشرة بنصيب المباني من عناصر التكـاليف غير المباشرة وبخاصة الصناعية غير المباشرة أما التكاليف الإداريـــة فيفضل عدم تحميلها بجزء منها نظرا لأنها لا ترتبط بعملية الإنشاء في حد ذاتها وأنها تنفق سواء أقيمت هذه المباني أم لم تنشأ.

ويجب على المراجع أن يتأكد من أن تكلفة المباني التي أنشـئت بواسطة أجهزة المنشأة لا تزيد عن تكلفة المباني المماثلة في السوق إذا تم شراؤها من الغير أو الإنفاق مع مقاول آخر على بنائها، وذلك للتأكد من عدم وجود تلاعب عن طريق المغالاة في تحميل حساب المبـــاني بتكاليف قد تكون إيرادية بطبيعتها ولكن بدلا من تحميلها على الســـنة التي حدثت فيها وبالتالي تخفيض أرباح هذه السنة بأن يقوم المشـــروع بإضافتها على حساب المباني ومعالجتها على أنها مصروف رأســمالي يستهلك خلال العمر الإنتاجي للأصل، وبذلك توزع القيمة على عـــدد من السنين.

وإذا اتفق المشرع مع مقاول خارجي على بناء المباني اللازمـــة للمشروع فيجب على المراجع الإطلاع على العقد المبرم بين الطرفين، والإطلاع على الإيصالات الدالة على سداد الدفعات، وعلى شـــهادات المهندســين والفنيين للتعرف على المرحلة التي تم تنفيذها واعتمـــدت من الفنيين.

ب ـ التحقق من صحة تقييم المباني:

- يجب التأكد من أن تقييم المباني قد تم على أساس ثمن التكلفة ناقصا مخصص الإهلاك حتى تاريخ انتهاء الفترة المالية ويشمل ثمن التكلفة

ثمن الشراء أو تكاليف الإنشاء مضافاً إليها العمولات ورسوم التسجيل وأتعاب المحاماه والدمغة وغيرها من النفقات اللازمة لنقل ملكية المباني للمشروع وجعلها صالحة للاستعمال، أما الإهلاك فيجب التأكد من أن حسابه قد تم على أساس سليم وأنه قد حسب على أساس نفس الطريقة وبنفس المعدل الذي اتبع في السنوات السابقة.

- التأكد من وجود التأمين الكافي لتغطية الأخطار التي تتعرض لها المباني.

إذا تبين للمراجع أن الإهلاكات التي حسبتها الإدارة للمباني تزيد أو تنخفض عما يجب أن تكون عليه فإنه يقوم بلفت نظر الإدارة إلى ضرورة تعديلها حتى تكون معقولة وملائمة لما هو متعارف عليه فإذا أصرت الإدارة على رأيها فيجب على المراجع أن يشير إلى ذلك بتحفظ في تقريره.

ويلاحظ أن المباني تحت الإنشاء لا حسب لها أي إهلاك إذا أن الإهلاك لا يبدأ المشروع في حسابه إلا بعد أن يصبح المبني صالحا للاستعمال ويبدأ في استخدامه فعلا.

وقد لا تكون المباني مملوكة ملكية حرة للمشروع وإنما محكورة بمعنى أن يكون للمشروع حق الاستغلال أو حق الانتفاع لفترة محددة في العقد بين الطرفين، فيجب الإطلاع على هذا العقد للتأكد من الشروط المتفق عليها.

وقد يكون حق الانتفاع في مقابل قيمة إيجارية متفق عليها لفترة الحكر في هذه الحالة سيحمل الإيجار على إيرادات كل سنة، وقد

يكون هذا الحق في مقابل سداد مبلغ معين دفعة واحدة عند توقيع العقد بالإضافة إلى قيمة إيجارية سنوية تستمر طوال فترة الحكر، وفي هذه الحالة تحمل القيمة الإيجارية على إيرادات كل سنة بالإضافة إلى قيمة إهلاك المبلغ الأصلي في كل سنة، ويراعي أن يتم الإهلاك خلال فترة العقد أو قبل ذلك وألا يتبقى أي رصيد بعد انتهاء هذه الفترة نظرا لأن المباني سوف تؤول لصاحبها الأصلي بعد انتهاء فترة الحكر.

وكذلك إذا كانت الأراضي محكرة وعليها مباني أقامها المشروع أثناء فترة الحكر فإنه يجب إهلاك قيمة المباني التي أنشأها المشروع خلال الفترة الباقية من مدة الحكر حتى ولو كانت المباني ممكن أن تظل بحالة جيدة بعد هذا التاريخ، ويرجع ذلك إلى أن الأراضي وما عليها من مباني سوف تؤول للمالك الأصلي بعد انتهاء فترة الحكر ويجب ألا تبقى أي أرصدة مدينة في الدفاتر لهذه الأصول بعد هذا التاريخ.

ج ـ التحقق من الدقة العددية:

ويكون ذلك بمطابقة الرقم الوارد بالميزانية مع رصيد حـ / المباني بدفتر الأستاذ العام، ومطابقة ذلك الرصيد مع البيانات التفصيلية المتعلقة بالمباني سواء الموجودة بالكشوف التفصيلية أو بسجل الأصول الثابتة أو بالملفات التي بها كشوف مباني.

٢) الآلات:

أ ــ التأكد من الوجود والملكية ومن أى حقوق للغير على الآلات:

ويكون بالإطلاع على عقود وفواتير الشراء مع التأكد من أن عملية الشراء قد تم اعتمادها من المسئولين المختصين بالمنشأة.

هذا بالإضافة إلى ضرورة القيام ببعض المعاينات الاختبارية لبعض الآلات في مواقع المصنع الفعلية، مع الإطلاع على كشوف الجرد المعدة للآلات بواسطة موظفي المنشأة.

وبشأن الإضافات والاستبعادات يمكن مراجعتها عن طريق مراجعة سجل الآلات وكشوف الجرد والمعاينة الفعلية والاستفسار هذا بالإضافة إلى التأكد من صحة معالجتها محاسبيا.

وفي حالة وجود حقوق للغير على الآلات يجب التأكد من وجود ملحوظة في الميزانية أمام بند الآلات يفيد ذلك.

ب ــ التحقق من صحة التقييم:

تقييم الآلات بالتكلفة ــ والتي تشمل ثمن الشراء مضافا إليها جميع النفقات التي أنفقت عليها حتى تصبح صالحة للاستخدام في الغرض المخصص لها ــ مطروحا منها مخصص الإهلاك حتى تاريخ الميزانية، هذا مع مراعاة أن النظام المحاسبي الموحد يقضي بإظهار هذا المخصص في جانب الخصوم.

ويجب على المراجع أن يتأكد في شأن الإهلاك من كفايته، خاصة بالنسبة للأصول التي تم إهلاكها دفتريا ولا زالت تعمل في الإنتاج، إذ يجب على المراجع الاستفسار عنها من الإدارة ومدي إمكانية إعادة تقديرها وإعادة استهلاك القيمة الجديدة خلال الفترة المتوقعة لصلاحيتها للاستخدام. وفي

شأن هذه الآلات يراعي النظام المحاسبي الموحد يقضي بإبقاء حساب هـــذه الآلات كما هو مع حساب إهلاك بنسبة ٥٠% من القيمة الأصلية للإهـــلاك الذي يحمل على حـــ / الأرباح والخسائر قبل إهلاك القيمة دفتريا.

ولا تختلف أسس التقويم في النظام المحاسبي الموحد عنها في النظـــام العادي سوي تصنيف حـــ/ الآلات والمعدات إلى حسابات فرعية.

ج ـ التحقق من الدقة العددية:

وذلك بمطابقة الرقم الوارد بالميزانية مع رصيد حـــ / الآلات بدفـــتر الأستاذ العام وكذلك مع كشوف الجـــرد ومع ســـجل الآلات الـــذي يضـــم البيانات المتعلقة بالآلات المختلفـــة من تاريخ شرائها حتى تاريخ بيعـــها أو الاستغناء عنها.

٤) الاستثمارات في شركات تابعة:

وتشمل هذه الاستثمارات الأسهم التي تمتلكها شركة في شركة أخـــرى أو أكثر وغرض الاحتفاظ بها ليس الحصول على العائد فقط ولكن الســـيطرة على أعمال تلك الشركة أو الشركات عن طريق التصويـــت فـــي الجمعيـــة العمومية وفي مجلس الإدارة، وهذا النوع من الأصول يعتبر أقرب ما يكـــون للأصول الثابتة من حيث طول المدة والغرض الأساسي من تملكـــها وهـــو المساعدة على تحقيق سياسة الشركة التابعة. ويصعب على الشركة القابضـــة التنازل عن هذه الأسهم المشتراه لغرض استثمار جانب من أموال الشـــركة السائلة والحصول على إيراد، ومن ناحية أخرى فإن قيمة هذه الاســـتثمارات مستمدة من تكلفتها ولا يجب أن تتأثر بالقيمة السوقية وعلى هذا فإنها تظـــهر بقيمة الشراء إلا أنها لا تعامل معاملة الأصول الثابتة من حيـــث احتســـاب إهلاك عليها.

أ ـ التأكد من الوجود والملكية:

يطلع المراجع على صكوك الأسهم إذا كانت محتفظ بها في المنشأة ويعمل كشفا بها يحتفظ به في ملف المراجعة الدائم ـ أما إذا كانت الصكوك محتفظ بها لدي بنك فإنه يطلب شهادة ترسل إليه بتفاصيل الأوراق المودعة لديه لحساب الشركة ولا يقبل المراجع شهادة من أي شخص أو هيئة ليس لها حق حفظ هذه الأوراق إذ ربما تكون هذه الأوراق مرهونة لدي شخص أو لدي الهيئة وتخفى الشركة رهن هذه الأوراق عن المراجع، ثم يجب أن يتأكد من أن هذه الأوراق قد حررت باسم الشركة باعتبارها أنها أسهما أسمية.

ويدرج عادة في هذا البند السندات الحكومية المشتراه طبقا للقانون الذي ينص على تجنيب ٥% من أرباح الشركة الصافية لشراء سندات حكومية وهذه السندات لا يجوز التصرف فيها إلا بقرار من وزير الاقتصاد وعلى هذا فإن الغرض من الاحتفاظ الدائم بها ولغرض مساهمة الشركات في النشاط الإنتاجي للدولة عن طريق مساهمتها في القروض التي تصدرها الدولة.

ب ـ التحقق من صحة التقييم:

تظهر الاستثمارات في الشركة التابعة بالميزانية بقيمة التكلفة ولا يهتم بالتقلبات التي تطرأ على قيمة الاستثمارات السوقية، فالغرض الأساسي للشراء هو الاحتفاظ بها وليس لغرض استثمار جانب من أموال الشركة السائلة ثم البيع لغرض تحقيق ربح إلا أنه قد تهبط قيمة الاستثمارات هبوطا كبيرا لأي سبب مثل تحقيق الشركة التابعة لخسائر كبيرة، فينبغي في هذه الحالة عمل خصص لهبوط أسعار الاستثمارات أو إظهار القيمة السوقية كمذكرة في الميزانية، وإذا لم توافق الإدارة على أحد هذين الحلين فإن المراجع يشير في تقريره إلى حقيقة الانخفاض الكبير للقيمة السوقية لهذه الاستثمارات.

ج ــ التحقق من الدقة العددية:

بمطابقة الرقم في الميزانية مع رصيد حـــ / الاستثمارات في شــركات تابعة بدفتر الأستاذ العام مع كشوف جرد هذه الاستثمارات.

ثانيا: الأصول الثابتة المعنوية:

ومن أمثلة هذه الأصول شهرة المحل والعلامات التجارية ومصروفات التأسيس:

١ـ شهرة المحل

وتعبر عن قدرة المنشأة على تحقيق أرباح تفوق المعدلات العادية التي تحققها المنشآت المماثلة التي تعمل في نفس الظروف.

أ ــ التحقق من الوجود والملكية:

لا يكون "لشهرة المحل" حساب في الدفاتر عادة إلا إذا كانت المنشأة قد اشترتها ــ أو حدث ما يدعو إلى تقديرها كما هـــو الحـــال فـــي شـــركات الأشخاص عند إنضمام شريك جديد لم يدفع نصيبه في الشهرة أو انفصـــــال شريك عن الشركة. ومن هنا يمكن إبراز الحالات التي يمكن أن يوجد حساب للشهرة بالدفاتر فيها كما يلي:

- **حالة شراء منشأة قائمة:** وفي هذه الحالة قد يكون متفقا على قيمة الشهرة بشكل منفصل عن قيمة صافى الأصول، أو غير ذلك وفي مثل هذه الحالة يمكن التحقق من الوجود والملكية عن طريق الاطلاع على عقد الاتفـــاق لمعرفة الثمن المتعاقد عليه وقيمة الشهرة المتفق عليها يمكن استنتاجها من الفرق بين المبلغ المدفوع وبين قيمة الأصول.
- **حالة إنضمام أو إنفصال شريك:** في شركات الأشخاص والاتفاق علـــى إعادة تقدير الأصول والخصوم وفي هذه الحالة يجب على المراجـــع أن

يتأكد من صحة تطبيق قواعد إعادة التقدير واتفاقها مع الأصول المحاسبية المتعارف عليها في ضوء اتفاق الشركاء.

- **حالة اندماج عدة شركات:** وفي هذه الحالة يجب التأكد من أن رقم الشهرة بميزانية الشركة القابضة عبارة عن مجموع مفردات الشركات التابعة مضافا إليها ما يكون دفعته الشركة القابضة زيادة عن صافى أصول إحدى الشركات التابعة.

ب ـ التحقق من التقييم:

تقوم الشهرة بثمن التكلفة والذي يتمثل فيما دفعته المنشأة في شراءها إذا ما كانت ناتجة عن شراء منشأة قائمة أو على أساس تجميد الأرباح غير العادية لعدد من السنوات المنتظر أن تتحقق خلالها هذه الأرباح ناقصا الإهلاك المجمع لها حتى تاريخ الميزانية.

ولقد اختلفت آراء الكتاب بشأن إهلاك الشهرة منهم من يرى ضرورة احتساب إهلاك لها لأن زوال الأسباب المنشئة لها يمكن أن يحدث في أي وقت غير متوقع ـ بينما يرى البعض عدم ضرورة احتساب إهلاك لها نظرا لأنها تزداد يوما بعد يوم ولا تنخفض إلا إذا زالت أسباب نشأتها.

وتتمثل مسئولية المراجع بشأن تحقيق تقويم الشهرة أن يتأكد من ثبات سياسة الإهلاك من عام لآخر، وضرورة نصح الإدارة بتخفيضها إلى أدنى حد ممكن في حالة توقع زوال أسباب نشأتها.

ج ـ التحقق من الدقة العددية:

ويتم ذلك بمطابقـــة رصيد حساب الشهرة بدفتر الأســتاذ مع رقمـــها في الميزانيـــة.

٢ ـ العلامـة التجاريـة:

يقضى القانون الخاص بهذه العلامات بأن من قام بتســـجيل العلامـــة التجارية في السجل المعد لذلك في وزارة التجارة طبقا للأوضـــاع المقـــررة يعتبر مالكا لها دون سواه.

أ ـ التحقق من الوجود والملكية:

وذلك بأن يطلب المراجـــع شـــهادة التسجيل الرســـمية لكي يتحقق من أن العلامـــة أصبحت مـــلكاً للمنشـــأة قانـــونـــا ســـواء بالتمـــلك أصـــلا أو بالتجديد أو بالشراء.

ب ـ التحقق من صحة التقييم:

- وتقوم العلامة التجارية بثمن التكلفة الذي يشتمل ثمن الشراء مضافـــا أية مصروفات تحملتها المنشأة حتى أصبحت العلامة ملكا للمنشأة لها حق استعمالها ناقصا مجمع الإهلاك حتى تاريخ الميزانية.
- هذا ويراعى ألا تعالج مصروفات التجديد كمصروفات رأسمالية ذلك لأنها مصروفات إيرادية تتعلق بالمحافظة على استمرار الملكيـــة دون نقلها. وبحسب إهلاك العلامة عن المدة القانونية للانتفاع بـــها إلا إذا انخفضت العوائد المتوقعة من ورائها فيجب الإهلاك عن مدة أقـــل أو بطريقة إعادة التقدير.

ج – التحقق من الدقة العددية:

ويتم ذلك بمطابقة رصيد حـ / العلامة التجارية بدفتر الأستاذ مع رقمها في الميزانية.

٣ ـ مصروفات التأسيس:

وهي تلك المصروفات الابتدائية التي تنفق عادة في أول إنشاء أي شركة قبل وصولها إلى مرحلة العمل العادي وإنتاج وتحقيق الإيراد مثل المصروفات القضائية والرسوم المختلف والأتعاب المهنية والاستشارية وغيرها والتى يفتح لها حساب بهذا الاسم.. وفي هذه الحالة يفحص المراجع عقود الاتفاق مع البائعين إذا كانت الشركة الجديدة قد اشترت مشروعا قائما من قبل ليتحقق مما يجب على الشركة الجديدة أن تتحمله من مصروفات فقط.

ويجب على المراجع أن يفحص هذا الحساب فحصا دقيقا مستنديا حتي يقتنع من كل مفردة فيه عولجت المعالجة المحاسبية الصحيحة وأنها من طبيعة هذا الحساب.

ويجب أن يظهر حساب مصروفات التأسيس في مفردة مستقلة في الميزانية ويجب ألا يشمل عمولة الاكتتاب في أسهم رأس المال أو خصم إصدار السندات كما يجب أن تظهر بإجمالى تكلفة العناصر الصحيحة المكونة لهذا الحساب مطروحا منها متجمع ما يستهلك منها حتى تاريخ الميزانية ولذلك يجب إهلاك هذه المصروفات على عدد من السنوات تتراوح بين ثلاث وخمس سنوات، ولكن دون إلزام قانوني إلا إذا نص على ذلك صراحة في القانون النظامي للشركة وسبب ذلك هو تجنب تحميل السنوات الأولي من حياة الشركة بأعباء ثقيلة في شكل خسائر أو مصروفات في حساب الأرباح والخسائر خصوصا وأن السنوات التالية سوف تستفيد قطعا

من هذه المصروفات السابق إنفاقها كما يجب على المراجع التأكد من أن جميع المصروفات الإدارية التي أنفقتها المنشأة بعد ابتدائها في أعمالها العادية قد حملت على حساب الأرباح والخسائر ولم تدخل ضمن حساب مصروفات التأسيس.

ثالثا: تحقيق الأصول المتداولة:

١ـ المخزون السلعي:

ويمثل فيما هو موجود بالمنشأة في نهاية الفترة المالية سواء يتمثل في مواد أولية أو بضاعة نصف مصنوعة أو بضاعة جاهزة ومصنعة بواسطة المنشأة أو مشتراه جاهزة بغرض البيع.

وتتمثل إجراءات تحقيق المخزون السلعي فيما يلي:

- التحقق الحسابي والمستندي من صحة رقم المخزون من البضاعة بالميزانية بالرجوع إلى الكشوف والسجلات والمستندات.
- التحقق من وجود بضاعة آخر المدة.
- التحقق من ملكية البضاعة.
- التحقق من صحة تقويم البضاعة على أسس مقبولة وثابتة من مدة لأخرى.

وفيما يلي الإجراءات التي يتبعه المراجع للوصول إلى هذه الأهداف:

١ ــ التحقق الحسابي والمستندي من صحة رقم المخزون السلعي بالميزانية: ويكون ذلك عن طريق القيام ببعض الاختبارات مثل

أ ــ مراجعة التضريبات لبعض الأنواع الهامة من البضائع ومراجعة مجاميع القوائم ومطابقة المجموع النهائي مع رقم الميزانية.

ب ـ يتحقق المراجع من وجود توقيعات كل من اشتراك في تحضير أو مراجعة قوائم الجرد واعتمادها من رئيس لجنة الجرد.

ج ـ مطابقة كشوف الجرد مع أرصدة الأصناف الظاهرة بدفتر أستاذ المخازن ودفتر الصنف والتحري عن أسباب أي فروق.

د ـ فحص سجلات المخازن مستنديا بالرجوع إلى أذون التسليم والاستلام المرفق بها جميع الأوراق المؤيدة لها وبالرجوع إلى سجلات البضاعة الواردة والصادرة.

هـ فحص محاضر الجرد المستمر التي أثبتت فيها لجان الجرد نتيجة عمليات الجرد الفعلي أثناء السنة ونتيجة تحرياتها عن أسباب الفروق بين الجرد الفعلي والأرصدة الدفترية.

٢ ـ التحقق من وجود بضاعة آخر المدة:

وفيما يلي تفصيل الإجراءات التي يقوم بها المراجع في تحقيق وجود بضاعة آخر المدة.

أ ـ تقييم الإجراءات التي رسمتها الإدارة للجرد:

يستحسن أن يخطر المراجع مقدما وقبل شروع المنشأة في الجرد الفعلي للبضاعة بموعد الجرد والتعليمات الكتابية الصادرة إلى موظفي المنشأة بتفاصيل واجباتهم في هذا الشأن، وعلى المراجع أن يستعرض هذه التعليمات ويقرر ما إذا كانت وافية أو يدخل عليها ما يراه من تعديلات.

ب ـ مراعاة التزام الموظفين بالإجراءات المرسومة:

إن المراجع لا يهدف من هذا الإجراء إلى قيامه شخصيا أو باسطة مندوبيه بالجرد الفعلي أو حتى بالإشراف على ذلك الجرد حيث أن هذا من

مسئولية الإدارة وكل ما يبغيه المراجع هو ملاحظة الموظفين أثناء قيامهم بواجباتهم ومراعاة التزامهم بالتعليمات الصادرة لهم.

كذلك يجب عدم ظهور الأرصدة الدفترية أمام القائمين بالعد حتى لا يلجأوا إلى الإهمال في الجرد الفعلي.

ويجب مراعاة بطاقات جرد مسلسلة الأرقام توضع مقدما على الأصناف ويراعي تسلسل نفس الأرقام في كشوف الجرد للتحقق من عدم السهو أو عدم تكرار الجرد لأى صنف.

ج ـ القيام باختبارات لتحقيق وجود البضاعة:

وأهم هذه الاختبارات ما يلي:

- القيام بجرد فعلي لبعض الأصناف ومطابقته على الكشوف.
- مراجعة بطاقات الجرد مع الكشوف.
- ملاحظة أن أنواع البضاعة المدرجة بالكشوف هي ما تتجر فيه المنشأة عادة.

ويجب أن يفهم أن المراجع لا يمكن أن يجعل مسئولا عن المواصفات الفنية للبضاعة بل هو يقوم بالجرد الفعلي المذكور ليتأكد فقط من أن الموظفين قاموا بأداء واجباتهم بطريقة سليمة وليدرأ عن نفسه خطر الاتهام بالإهمال فيما لو اتضح أنه كان في إمكانه أن يكشف صورية الجرد.

وقد أكدت المادة الثانية من دستور المهنة موقف المراجع إزاء جرد الأصول عموما حيث ورد بها (ليس من اختصاص مراقب الحسابات إجراء الجرد الفعلي للأصول أو تقويمها فهذا يتم أصلا بمعرفة إدارة المنشأة وتنحصر مهمة مراقبة الحسابات في إجراء بعض الاختبارات للدرجة التي تطمئنه إلى صحة الجرد وتقويمه).

٣ ــ التحقق من ملكية المخزون السلعي:

يرمي هذا الهدف إلى التحقق من أن البضاعة المدرجة بكشوف الجـرد ليست فقط حيازة المنشأة بل هي لها أيضا وليست مملوكة للغير، ومن جهـة أخرى لابد وأن تشتمل تلك الكشوف على جميع البضائع المملوكـة للمنشـأة ولو كانت في حيازة الغير.

الإجراءات اللازمة للتحقق من الملكية هي:

أ ــ يمكن التحقق من الملكية عن طريق المقارنات بين سجلات المخازن ويوميات المشتريات والمبيعات والمردودات مع مراجعة صور بعض فواتير المبيعات وفواتير المشتريات وإشعارات الخصـم والإضافـة للتأكد من دخول البضاعة المشتراة والمرتدة للمخازن ومـن خصـم البضاعة والمشتريات المرتدة من رصيد المخازن.

ب ــ التحقق من إدراج جميع البضاعة المحتفظ بها لدي الغير لحسـاب المنشأة وذلك بالحصول على شهادات من مخازن الاستيداع والبنـوك ببيان هذه البضائع وأي حقوق لهم عليها.

ج ــ التحقق من استبعاد جميع البضائع المملوكة للغير من كشوف الجـرد مثل بضاعة الأمانة التي صدرت عنها فواتير بيع وتحتفظ المنشـأة بها لحساب المشترى.

د ــ تتبع حركة البضاعة في المدة التالية فقد تكشف هذه الحركـة عـن ورود بضائع سددت المنشأة قيمتها في السنة التي يراجعها ولم تدرج بكشوف الجرد أو عن صدور بضائع سدد الغير قيمتها في السنة التي يراجعها وأدرجت خطأ في كشوف الجرد.

٤ ــ التحقق من صحة تقويم المخزون السلعي:

من المعروف أن المخزون السلعي من الأصول المتداولة وهـي تلـك التي يطبق بشأنها سياسة الحيطة والحذر ومن ثم فإن المخزون السلعي يقـوم بالتكلفة أو السوق أيهما أقل والمشكلة التي تتعلق بهذا المبدأ أنه ليس هنـاك اتفاق بين المحاسبين بشأن مفهوم التكلفة أو السوق، فالتكلفة قد يقصـد بـها التكلفة الفعلية وقد يقصد بها التكلفة المعيارية أو المحددة مقدما.

والتكلفة الفعلية تختلف باختلاف سياسة التسعير المتبعة حيث هناك عدة سياسات منها الأول في الأول والأخير في الأول ومتوسط التكلفة وما إلـى ذلك من سياسات، وسعر السوق قد يقصد به صافي القيمة البيعية أو القيمـة الاستبدالية، وهناك اتجاه حديث يقضي بإظهار المخزون بالتكلفة دائمـا مـع تكوين مخصص هبوط أسعار في حالة نقص سعر السوق عن التكلفة.

والواقع أن تقييم المخزون من صميم مسئولية الإدارة فلها أن تختـار المفهوم الملائم للتكلفة أو السوق، وأن تختار شكل إظهار المخـون السـلعي بالميزانية (بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، أو بالتكلفة ناقصا مخصص هبـوط أسعار في حالة نقص سعر السوق عن ثمن التكلفة).

ومسئولية مراجع الحسابات فيما يتعلق بتقييم المخزون السـلعي هـو التأكد من ثبات السياسة التي تتبعها المنشأة من سنة لأخرى، إذ أن التغير قـد يستغل غش أو تلاعب بنتيجة الأعمال، هذا بالإضافة إلى القيـام بمراجعـة اختبارية لبعض فواتير المشتريات وصور فواتير المبيعات للتأكد من صحـة احتساب أسعار الشراء والبيع التي يقوم على أساسها المخزون السلعي.

وقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين معيار المراجعة رقم ٧٣ Statement on Auditing Standards No.73 وطالب المراجع بضرورة الاسـتعانة بخبير في حالة تقويم مخزون بضاعة لا يتوفر للمراجع معرفة كافية لتحديـد قيمتها مثل مخزون بترول أو غـاز طبيعي أو مخزون من الذهب أو الفضة أو ما شابه ذلك، في مثل هذه الحالة يستند المراجع إلى خبير في تحديد قيمـة

المخزون السلعي في نهاية السنة المالية وقد حدد المعيار رقم ٧٣ للمراجع ضرورة النظر في مؤهلات وخبرات ونزاهة الخبير قبل الاستعانة به، كما لا يوجد التزام على المراجع بضرورة الإشارة إلى تقرير الخبير في تقرير المراجعة النهائي. إلا إذا أراد المراجع إضافة فقره عن تلف وتقادم المخزون يمكن له في هذه الحالة الإشارة إلى تقرير الخبير في تقرير المراجعة.

وفي النهاية يجب على المراقب أن يحصل على شهادة من إدارة المنشأة تغطي موقفه في حالة ما إذا كان هناك معلومات خاصة بالجرد أخفاها المديرون ولم يكن في استطاعته ــ في ضوء العناية المهنية المعقولة أن يكتشفها وتشهد الإدارة في هذه الشهادة بأن البضائع المدرجة بقوائم الجرد هي المملوكة للمنشأة فيما عدا التالف وعديم القيمة، وأن الكميات المبينة والأسس التي قومت على أساسها صحيحة وأن جميع الالتزامات المتعلقة بها قد أثبتت في الدفاتر.

٢ ـ المدينون:

يمسك المشروع حسابات المدينين الذي يتعامل معهم وترحل إليها القيود المثبتة من واقع صور الفواتير التي يعدها المشروع ولهذا يتطلب الأمر ضرورة وجود نظام رقابة داخلية سليم لحسابات المدينين نظرا لضعف وسيلة الإثبات أي أن القيد يتم من واقع مستندات تعد داخل المشروع.

وعند قيام المراجع بتحقيق بند المدينين فإنه يقوم بالإجراءات التالية:

أ ــ التأكد من صحة رقم الميزانية (الدقة العددية):

مطابقة البيان الوارد بالميزانية مع رصيد حساب إجمالي مدينين في دفتر الأستاذ العام، بمراجعة هذا الرصيد مع مجموع أرصدة حسابات العملاء الشخصية بدفتر أستاذ مساعد المدينين ومع الكشف المعد بهذه الأرصدة.

وتتمثل هذه المراجعة ضرورة مراجعة مستندية وحسابية لهذه الحسابات فيجرى بعض الاختبارات لفحص الحسابات التي يختارها ويعتبرها ممثلة للعينة ويفضل عادة مراجعة حساب كامل بدلا من الاقتصار على مراجعة القيود في بعض الشهور في الحساب، وتختار الحسابات على أساس حجم التعامل فكلما زاد حجم التعامل مع عميل كلما كان من الأفضل اختبار هذا الحساب للمراجعة، كذلك يفضل اختبار الحساب الذي يشتمل على معاملات قيمة الفواتير فيها كبيرة ومتكررة على الحساب الذي تكون فيه قيمة الفواتير صغيرة وغير متكررة، وتختار الحسابات التي تكون فيها المتحصلات غير منتظمة وذلك لإمكان حصر واستخراج الديون المعدومة والمشكوك في تحصيلها.

ب ـ تحقيق الوجود والملكية:

يرتبط تحقيق ملكية الديون للمنشأة بالتحقق من وجود الدين ونشأة الالتزام يدل على ملكية المنشأة له، كما أن هذه الملكية تتحقق بالمبيعات وخروج البضاعة من المخازن للعميل.

ويعتمد المراجع عند تحقيق وجود الديون على وسيلة الحصول على مصادقات من العملاء تفيد بصحة الأرصدة الخاصة بحساباتهم في دفاتر المنشأة وقد تكون هذه الوسيلة في ذاتها ضعيفة لتحقيق وجود الديون نظرا لأنها تتطلب ضرورة إرسال طلبات للمصادقات لكل العملاء واحتمال إهمالهم في الرد أو تعمد عدم الرد وخاصة إذا كانت البيانات الواردة في دفاترهم في حساب المنشأة غير مطابقة، أو لشعورهم بأن المصادقة تعد وسيلة لاعترافهم بالديون المستحقة عليهم ويمكن على أساسها مطالبتهم بالسداد عن طريق اتباع الإجراءات القانونية.

ولهذا نجد أن موقف المراجع بالنسبة لتحقيق وجود الديون يشابه موقفه بالنسبة لتحقيق وجود المخزون السلعي وأنه لكي يطمئن إلـــى صحـــة هـــذا الوجود فإنه يجب عليه أن يقوم بفحص نظام الرقابة الداخلية للمدينين والتأكد من سلامة الإجراءات المتبعة ومدي فاعليتها.

وتعد وسيلة المصادقات أداة سليمة لأن المراجع يستطيع أن يتأكد مـــن صحة رقم الرصيد عن طريق المدين وهو مصدر خارجي كما أنه هو الـــذي يلتزم بالدين ولهذا تعتبر المصادقات من أقوى أدلة الإثبات حجية.

وإلى جانب تحقيق وجود الديون عن طريق المصادقات فإن المراجـــع يستطيع القيام بإجراءات أخرى تؤكد ذلك وخاصة في حالة عدم حصوله على ردود من العملاء أو من بعضهم وذلك عن طريق متابعة التحصيلات خـــلال الفترة التالية، إذ أن تحصيل قيمة الرصيد في بداية الفترة التالية إنمـــا يؤكـــد وجود مثل هذا الرصيد في تاريخ انتهاء الفترة المالية السابقة عليها.

ج ــ التحقق من صحة التقويم:

ويقوم المراجع بالإجراءات التالية للتحقق من صحة تقويم الديون:

١ ــ يقوم المراجع بفحص حسابات العملاء وتحديد أعمار الديون، وتتمثـــل هذه الأعمار في تواريخ الفواتير التي يتكون منها الرصيد وبعد كشـــف تحليلي بالأرصدة ومكوناتها القديمة من حيث تاريخ الفواتير.

٢ ــ فحص مدي انتظام السداد بالنسبة للعملاء إذ يتوقف على ذلك تحديد ما إذا كان الديون المشكوك في تحصيله فيختلف العميل الذي يقوم بســـداد الديون المستحقة عليه بانتظام عن العميل الـــذي يدفـــع مبـــالغ علـــى الحساب وليس بصفة منتظمة، كما أن سداد العميل للفواتـــير الحديثـــة وتأجيل سداد الفواتير القديمة يعد دليـــلا على احتمال عـــدم الســـــداد

والشك في سلامة الدين، إذ كثيرا ما يتفق العميل مع المنشأة على تجميد الرصيد القديم ثم التعامل من جديد على أساس نقدي أي تسديد قيمة المبيعات الجديدة فورا.

٣ ـ يجب فحص مركز العملاء المتأخرين في السداد والتحرى عن متانة مركزهم المالي إذ قد يكون العميل متوقفا عن السداد لفترة معينة وليس بسبب عدم قدرته على السداد ولكن نظرا لانخفاض درجة السيولة النقدية لديه لقيامه بحبس أموال كبيرة في شراء أصول ثابتة أو في إنتاج كميات كبيرة من البضاعة وبقائها في المخازن لفترة من الزمن وفي مثل هذه الظروف لا يعد العميل معسرا أو اعتبار دينه ضمن الديون المعدومة.

٤ ـ يقوم المراجع نتيجة لإجراءات الفحص السابق بتحديد الديون الواجب اعتبارها معدومة والتأكد من صحة هذه المعالجة في الدفاتر، ويعتبر الدين معدوما إذا ما توقف العميل عن السداد كلية وعن التعامل لفترة طويلة من الزمن أو أشهر إفلاسه ولم ينتج عن الممتلكات التي يمتلكها أي قيمة وغير منتظر أن يحصل على شئ بعد ذلك إلا إذا ظهرت أي ممتلكات جديدة للعميل، وكذلك في حالة مغادرة العميل البلاد نهائيا، أو في حالة حبسه ولا توجد ممتلكات له أو في حالة وفاته دون تركه.

وقد يجرى العرف على ألا يعدم دين إلا بعد التأكد من الظروف السابقة ومرور فترة من الزمن تتراوح بين ثلاث وخمس سنوات لم يستطع المشروع خلالها تحصيل أي مبالغ بالرغم من المحاولات الجادة التي قام بها في المطالبة.

٥ ـ يجب على المراجع أن يتأكد من تكوين مخصص كاف للديون المشكوك فيها ويتم ذلك عن طريق إحدى وسيلتين:

- إما أن يكون المخصص على أساس نتيجة فحص الحسابات واستخراج المبالغ التي يشك في تحصيلها وذلك بعد الأخذ في الاعتبار العوامل التي أشرنا إليها فيما يتعلق بدراسة ظروف كل عميل ودرجة انتظام السداد وتحليل مكونات كل رصيد واحتمال سداد كل فاتورة أو وجود نزاع بشأن بعض المبالغ بين العميل والمنشأة.

- وإما أن يحسب المخصص على أساس نسبة مئوية من قيمة مجموع أرصدة العملاء الجديدة في نهاية الفترة المالية.

وعلى أي حال فإن المراجع يجب أن يتأكد من مدي كفاية المبلغ الذي كون به المخصص وأنه يغطى كل الديون المشكوك في تحصيلها ويقوم باختبار الحسابات التي تمثل أرصدتها المخصص أو بفحص النسبة المتخذة كأساس لحساب المخصص ومقارنتها بالنسبة التي كانت متبعة في السنوات السابقة، وهل تكفي هذه النسبة لمواجهة ظروف السنة الحالية أم لا.

وإذا تبين للمراجع أن المخصص الذي كونته الإدارة لمواجهة الديون المشكوك في تحصيلها غير كاف أو أنه يزيد عن الحاجة فيجب أن يشير على الإدارة بتعديل قيمته وإذا أصرت الإدارة على موقفها فيجب أن يشير على الإدارة بتعديل قيمته وإذا أصرت الإدارة على موقفها فيجب على المراجع أن يشير إلى اعتراضه على ذلك بتحفظ في التقرير.

٦ ـ يحصل المراجع من إدارة المنشأة على شهادة تفيد بوجود الديون وصحة تقييمها وذلك كغطاء إضافي للأمور التي لم يستطع مراجعتها نظرا لحدود عملية المراجعة وللحدود المتعلقة بطبيعة هذه الديون،

وعدم الحصول على المصادقات من العملاء ويجب الا يتبادر إلى الذهن أن حصول المراجع على مثل هذه الشهادة يعفيه من المسئولية إلا إذا كان قد قام بأداء واجباته بمستوى العناية المعقولة في هذا المجال.

٣ ـ تحقيق أوراق القبض:

يقوم المراجع بالإجراءات التالية:

أ ــ التحقق الحسابي والمستندي من رقم أوراق القبض بالميزانية (الدقة العددية):

ويتم ذلك باتباع ما يلي:

١ـ تراجع يومية أوراق القبض من حيث المجاميع، وتراجع الترحيلات إلى الحسابات الشخصية في دفتر أستاذ أوراق القبض والمدينين بالأستاذ العام ويراجع تجميع وترصيد هذه الحسابات، ويطابق رصيد الحساب الإجمالي لأوراق القبض مع أرصدة الحسابات المقابلة.

٢ ــ بعد التحقق من دقة نظام المراقبة الداخلية باستلام وقيد أوراق القبض، يختبر المراجع العمليات مستنديا وذلك بتتبع العمليات التي مرت بها الأوراق، فإذا كانت قد قبضت عند استحقاقها فتراجع مع دفتر الصندوق وبالمثل إذا كانت قطعت بالبنك على أن يراعي في هذه الحالة إثبات مصارف الأجيو، أما في حالة رفض دفع الكمبيالات فيراجع قيد اليومية العامة الخاص بالرفض مع تتبع إثبات القيمة مع أي مصروفات بروتستو، وخلافه على حساب العميل، وإذا كانت الكمبيالات المرفوضة قد سبق قطعها

فيرجع إلى إشعار البنك ودفتر الصندوق، وإذا كان البنك يتولى تحصيل الأوراق فعلي المراجع فحص صور حوافظ التحصيل الموقع عليها من البنك باستلام الكمبيالات وكذلك إشعارات البنك بما يفيد التحصيل أو الرفض عند الاستحقاق مع تتبع القيود في دفتر الصندوق وفي الحسابات.

وتراجع قيود اليومية العامة فيما يتعلق بعمليات استبدال أو تجديد الأوراق مع مراعاة تعلية الفوائد والمصاريف على حساب العميل.

ب ــ التحقق من الوجود والملكية لأوراق القبض:

للتحقق من وجود وملكية أوراق القبض يتبع المراجع ما يلي:

١ ــ يقوم المراجع بجرد الكمبيالات التي تحت يد المنشأة ويراعي استيفاؤها من الناحية القانونية وأن عليها طوابع الدمغة المستحقة وأن تواريخ استحقاقها لاحقة لتاريخ الميزانية، ويتأكد المراجع من أن الكمبيالات لم تظهر من جانب المنشأة لأمر الغير وذلك حتى لا تكون الورقة قد خصم أو رهنت لاستعمال الشخصي ثم أعيدت عند قيام المراقب بالجرد، ويراعي أن يتم جرد أوراق اقبض في نفس الوقت مع جرد النقدية والاستثمارات حتى لا توجد فرصة لإحلال أحدها محل الآخر.

وحيث أن أوراق القبض يمكن التصرف بها بدون إخطار المسحوب عليه فإن المصادقات لا تثبت ملكية الورقة للساحب ولذلك فإنه لابد من جردها للتأكد من أنه لم يحدث فيها تصرفات بالبيع أو الخصم أو الرهن.

٢ ــ يطابق المراجع نتيجة الجرد مع يومية أوراق القبض ملاحظا اسم المستفيد والمسحوب عليه والمظهرين والمبلغ وتواريخ السحب والاستحقاق

٣ ــ يطلب المراجع شهادة من البنك بتفاصيل الكمبيالات التي يحتفظ بها للتحصيل أو ضمان والكمبيالات المخصومة في تاريخ الميزانية.

٤ ــ يطابق المراجع مجموع قيم الأوراق التي جردها والأوراق المحتفظ بها في البنك للتحصيل أو كضمانات مع رصيد حساب أوراق القبض بالأستاذ العام وبالميزانية.

٥ ــ يتأكد المراجع من أن الكمبيالات المرفوضة قد أعيدت للعملاء نظير سداد الدين نقدا أو في مقابل كمبيالات أخرى جديدة.

ج ــ التحقق من صحة التقويم:

للتحقق من صحة تقويم أوراق القبض يتبع ما يلي:

١ ــ يقوم المراجع بتتبع سداد قيمة الكمبيالات في المدة التالية لتاريخ الميزانية بالرجوع إلى دفتر الصندوق.

٢ ــ يتحقق المراجع من عدم إعادة البنك لأي أوراق سبق قطعها لديه بسبب رفض دفعها.

٣ ــ الكمبيالات التي لم يحل ميعاد استحقاقها حتى تاريخ المراجعة بما في ذلك الكمبيالات المخصومة يتحرى عنها وعن احتمالات دفعها.

٤ ـ يقوم المراجع بتقدير مخصص الديون المشكوك فيها فيما يتعلـــق بالكمبيالات التي لم يحل ميعاد استحقاقها، ويقارن هذا التقدير مـــع تقدير المسئولين بالمنشأة وفي حالة الخلاف يتعرف على السبب.

وعند تقدير مخصص الديون المشكوك فيـــها يجـــب علـــى المراجع التفرقة بين مدخليـــن: **الأول** مدخـــل حســـاب الأربـــاح والخسائر والذي يستند إلى تقدير المخصص كنسبة مئويـــة مـــن صافي المبيعات الآجلة، **والثاني** مدخل المركز المالي الذي يســـتند إلى تقدير المخصص كنسبة مئوية من حسابات العملاء المتأخرين في السداد، هذا المدخل يستخدم أسلوب يعرف باسم تحليل الأعمار Aging Analysis والمثال التوضيحي التالي يوضح كيفيـــة تقديـــر المخصص وفقا لهذا الأسلوب:

يتم تقسيم العملاء المتأخرين في السداد إلى مجموعات وفقا لعـــدد أيام التأخير ثم بناء على خبرة المراجع مع إدارة الحسابات فـــي الشركة يتم تحديد نسبة مئوية للديون المشكوك في تحصيلها لكـــل مجموعة وذلك كما يلي:

الرقم	المجموعـة	المبالغ المتأخرة	نسبة الديون المشكوك فيها	الديون المشكوك فيها
١	من ١ ــ ٣٠ يوم تأخير	١٠٠٠٠ج	١ %	١٠٠
٢	من ٣١ ــ ٦٠ يوم تأخير	٢٠٠٠٠ج	٣ %	٦٠٠
٣	من ٦١ ــ ٩٠ يوم تأخير	١٦٠٠٠ج	٥ %	٨٠٠
٤	أكثر من ٩٠ يوم	١٨٠٠٠ج	١٠ %	١٨٠٠
	مخصص الديون المشكوك فيها			٣٣٠٠

٥ ــ حالة وجود الكمبيالات لدي الغير ضمانا لسلفة فتذكر هذه الحقيقة في صورة ملحوظة على الميزانية، كما يذكر مبلــغ الكمبيــالات المخصومة لدي البنك.

٦ ــ في حالة وجود ضمان إضافي للكمبيالات مودع لــدي المنشــأة ينبغي الحصول على مصادقة من المدين يذكر فيها نوع الضمــان ومبلغه وبفحص الضمان للتحقق من وجوده ومن عــدم إدراجــه ضمن أصــول المنشــأة وتفحص قيمته للتحقق من أنــه تغطــي مبلغ الكمبيالات.

٧ ــ في حالة وجود فائدة على الكمبيالات أو الكمبيــالات المتــأخرة يتحرى المراجع عما إذا كانت قد أخذت في الحسبان في الحسابات أثناء المدة وفي آخر العام من عدمه.

٤ ـ تحقيق الاستثمارات:

يقوم المراجع لتحقيق الاستثمارات بالإجراءات الآتية:

أ ــ التحقق الحسابي والمستندي من رقم الاستثمارات بالميزانيــة (الدقــة العددية):

ويتم ذلك باتباع الخطوات الآتية:

١ ــ يتأكد المراجع مــن دقــة نظــام الرقابــة الداخليــة الخاصــة بالاستثمارات.

٢ ــ يطلب المراجع من المنشأة تحضير قائمة بالاســتثمارات التــي تمتلكها موقعــا عليها من المسئولين بالمنشأة، ويقــوم المراجــع بمطابقة هذه القائمــة على ســجل الاســتثمارات مراعيــا دقــة البيانات الواردة بالقائمة ثم يطابق المجموع مع الحساب الإجمــالي بالأستاذ العام ومع الميزانية.

٣ ـ يقوم المراجع باختبار الترحيلات من دفتر الصندوق إلى حساب الاستثمارات بالسجل، واختبار الترحيلات الدورية إلى الحساب الإجمالي بالأستاذ العام ويراجع مجاميع وترصيد حساب الاستثمار الفرعي والحساب الإجمالي، ويستحسن أيضا اختبار بعض الترحيلات بالطريقة العكسية من الحسابات الفردية للاستثمارات إلى دفتر الصندوق.

٤ ـ تتبع عمليات الاستثمارات في أوائل السنة الجديدة للتأكد من مراعاة الحد الفاصل لمبيعات ومشتريات هذه الاستثمارات، فمثلا قد يصل إلى المنشأة إشعار من سمسارها يفيد شراء استثمارات لحساب الشركة في أواخر السنة المالية، ولكن لم يتم إثبات ذلك في دفاتر الشركة لعدم وصول الاستثمارات إلا في السنة التالية، وهنا ينبغى على المراجع تتبع هذه العمليات والمطالبة بقيدها في الدفاتر في السنة الحالية بإثبات شراء الاستثمارات والالتزام المقابل بدفع قيمتها وبالمثل قد يحدث نفس الشيء بالنسبة لمبيعات الاستثمارات.

٥ ـ يختبر المراجع بعض عمليات الشراء والبيع مستنديا مع إشعارات السماسرة ونشرة البورصة ويتتبع الدفع أو القبض في دفتر الصندوق ويتأكد من صدور الاعتماد بالبيع أو الشراء من السلطة المختصة بالمنشأة.

ب ـ التحقق من الوجود والملكية:

للتحقق من وجود الاستثمارات وإثبات ملكيتها للمنشأة يتبع المراجع ما يلي:

١ ـ يقوم المراجع بجرد الاستثمارات الموجودة في خزائن المنشأة جردا فعليا في حضور المسئولين ويراعي عند الجرد الاعتبارات التالية:

- ان تقــدم إليه الاستثمارات دفعة واحدة حتى لا يكون هنـــاك فرصـــة لتكرار تقديمها للمراجع أو إحـــلال بعضـــها محـــل البعض الآخر.
- ان يتم جرد الاستثمارات وجميع الأصول الأخـــرى الســـائلة كالنقديـــة وأوراق القبض في وقت واحد منعا لإحـــلال أيـــها محل الآخر.
- إذا قام المراجع بجرد الاستثمارات قبل تاريخ الميزانية فعليـــه أن يحتفظ بمفاتيح الخزائن خوفا من أن تسحب بعـــض هـــذه الاستثمارات وتودع في البنـــك فيتكرر إدراجها مرتين، مـــرة ضمن الجـــرد الفعلي ومـــرة أخرى ضمن الشهـــادة الـــواردة من البنك.
- يتأكد المراجع إن قسائم الكوبونات التي لم تقبض بعد لا تـزال متصلة بأصل السهم أو السند.
- يتحقق المراجع من أن الاستثمارات باسم المنشأة تحمل الأرقام المسلسلة المبينة في إشعار السمسار وفي سجل الاســـتثمارات وذلك لاكتشاف أي مضاربة قام بـــها المديـــرون لمصلحتـــهم الشخصية أثناء السنة بدون إثباتها بالدفاتر.
- يجب أن يحتاط المراجع ضد تقديم المنشأة لاستثمارات غـــير مملوكة لها حتى يدرجها المراجع ضمن الجرد بينما ان هـــذه الاسثمارات مودعة لديها كضمان من أحد العملاء أو غـيرهم. ويتأتي ذلك عن طريق قيام المراجع بالتحرى عن العمليـــات التي يحتمل معها تقديم مثل هذه الضمانات، حتى إذا ما حصـو هذه الضمانات فإن المراجع يستبعدها من الجرد.

٢ ــ قد تحتفظ المنشأة بالاستثمارات في خزائن خاصة مؤجرة لدي أحد البنوك وفي هذه الحالة ينبغي إحضارها للمراجع ليقوم بجردها فعليا شأنها شأن الاستثمارات الموجودة في خزائن المنشأة.

٣ ــ الاستثمارات المودعة في البنوك كأمانة يطلب المراجع شهادة بتفاصيلها من البنك الموضحة أي حقوق أو رهن عليها إن وجد.

وإذا كانت الاستثمارات قد أودعت خلال السنة فيطلع المراجع على إيصال الإيداع مع ملاحظة تاريخ ذلك الإيداع، ويلاحظ في هذا الصدد أن المراجع لا يمكنه أن يعتمد على الشهادات من الغير إلا إذا كانت صادرة من هيئات يدخل في طبيعة أعمالا الاحتفاظ بالاستثمارات، فمثلا إذا كانت الاستثمارات موجودة لدي السمسار فإنه يجب على المراجع طلبها وجردها إذ أن السمسار ليس من طبيعة أعماله الاحتفاظ بالاستثمارات بل يختص فقط بتنفيذ عمليات البيع والشراء.

ج ــ التحقق من صحة التقويم:

يتوقف تقويم الاستثمارات على الاعتبارات التالية:

١ ــ في حالة الشركة التجارية التي تستثمر أموالها بصفة مؤقتة في شراء أوراق مالية فإن هذه الاستثمارات تعتبر أصلا متداولا، وتقوم بالتكلفة أم بسعر السوق أيهما أقل، مع أخذ جميع الاستثمارات كوحدة واحدة وبالمثل فإن الاستثمارات التي تمتلكها شركة تتاجر في الأوراق المالية تعتبر أصلا متداولا وتقوم أيضا بالتكلفة أو بسعر السوق إذا كان أقل.

٢ ـ أما إذا كانت الاستثمارات لها صفة الدوام أي أن شراؤها كـــان بقصد السيطرة على شركات تابعة أو بقصـــد إنتـــاج الإيـــرادات الرئيسية للمنشأة فإنه لا يعتد بتقلبات سعر الســـوق فـــي تقويـــم الاستثمارات إلا في صورة مذكرة على الميزانية وذلك لأنها تعتبر أصلا ثابتا.

٣ ـ أما إذا كانت الاستثمارات قد أعطيت للمنشأة كأسهم منحـــة فـــلا يجب أن تظهر لها قيمة بالميزانية إذا لم نتكلف شيئا فـــي ســـبيل الحصول عليها إنما يؤخذ بها بيان إحصائي من ناحية العدد فقط.

أما الإجراءات التي يتخذها المراجع لتحقق من التقويم فيه:

١ ـ للاستدلال على ثمن التكلفة يطلع المراجع على فاتورة السمســـار الموضحة لتاريخ الشراء ونوع الأسهم وعددها وقيمتها الاســـمية وثمن شرائها والعمولة والرسوم المختلفة، ويقارنها المراجع بنشرة أسعار البورصة في تاريخ الشراء ليتأكد مـــن مطابقـــة الســـعر المنشور لثمن التكلفة المبين في الفاتورة

٢ ـ بالنسبة للمشتريات والمبيعات من الاستثمارات التي تمت خـــلال العام يتأكد المراجع من معالجتها محاسبيا بشكل سليم من حيـــث إجراء التسويات الخاصة بالكوبونات الداخلة في ثمن الشـــراء أو البيـــع ومن التسويـــات الخاصـــة بالأرباح أو الخسائر الناتجـــة من البيع.

٣ ـ للاستدلال على سعر السوق يطلع المراجع على نشـــرة أســـعار البورصة بتاريخ الميزانية ويفضل أن يعتمد المراجع على متوسط الأسعار في ذلك اليوم، فإذا كانت الأسهم في شركة أوراقها غـــير مدرجة بالبورصة فعلي المراجع أن يتحرى عن المركز المـــالي لتلك الشركة بفحص ميزانيتها أو بغير ذلك من الوسائل.

٥ - النقدية بالخزينة:

للتحقق من النقدية بالخزينة تجرد الخزينة جردا فعليا في نهاية السنة المالية أو في أي وقت في أثناء السنة لتحقيق الجرد المفاجئ، إذا أن جرد نهاية السنة قد يكون متوقعا من موظفي المنشأة أو بجرد المراجع النقدية بالخزينة في اى وقت خلال المدة المالية التالية على أن تعمل تسوية لتوصيل الجرد الفعلي إلى الرصيد الذي كان يجب أن يكون عليه في نهاية السنة المالية، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب على المراجع أن يختبر العمليات النقدية التي تمت بين تاريخ نهاية السنة وتاريخ الجرد الفعلي لمراجعة المستندات.

وعند جرد الصندوق يقوم المراجع بعمل محضر جرد النقدية يظهر فيه الأنواع المختلفة من النقدية والشيكات التي وجدت في الخزينة كما يذكر في المحضر أن الجرد وجد مطابقا لرصيد دفتر النقدية إذا كان الأمر كذلك وأن النقدية وما في حكمها قد سلمت ثانية إلى الصراف على أن يوقع الصراف ورئيس الحسابات على المحضر وتترك صورة منه مع الصراف.

وإذا وجد عجز أو زيادة في جرد النقدية فتذكر هذه الحقيقة في المحضر ويترك الأمر للإدارة للتصرف، على أن تخطر الإدارة في حالة العجز إذ قد يكون نتيجة الاختلاس وليس مجرد إهمال.

والمراجع قبل جرد النقدية يجب أن يراجع العمليات النقدية للأيام الأخيرة السابقة لنهاية السنة المالية وأن يطلع على المستندات المؤيدة ويؤشر عليها، كذلك يؤخذ أرقام ومبالغ آخر إيصال توريد نقدية وآخر إذن صرف نقدية وآخر شيك في دفاتر الشيكات.

وفي جرد المراجع للنقدية بالخزينة لا يجب أن يجرد النقدية فقط بل جميع العهد الموجودة طرف الموظف ويتضمن هذا البند ما يلي:

أ ــ الأجور التي لم يتسلمها أصحابها ويطلع المراجع على كشوف الأجــور والمرتبات للتأكد من أنها هي كل الباقي بدون صرف.

ب ــ الشيكات المعدة للإرسال إلى البنك والتي قيدت بدفتر النقديـــة رهـــن الإيداع.

٦ ـ البنـــك:

يقصد بالبنك في هذا المجال حسابات مدينة أي إيداعات للمنشأة لــدي بنك واحد أو عدة بنوك وهذه الحسابات قد تتخذ صورة حســـاب جــاري أو حساب إيداع لأجل أو حساب إيداع بإخطار.

ولمراجعة البنك (حساب جاري) يطابق المراجـــع مفـــردات كشـف الحساب مع المفردات الظاهرة بدفتر النقدية خانة البنك، وقد يختلف رصيــد الحساب عن رصيد دفتر النقدية بسبب إثبات عمليات في دفاتر أحد الطرفيـن وعدم إثباتها بعد في دفاتر الطرف الآخر في تاريخ إرسال كشف الحســـاب مثل شيكات أرسلت للبنك لتحصيلها ولم يحصلها البنك بعـــد حتـــى تــاريخ إرساله لكشف الحساب أو شيكات حررتها المنشأة لموردين ولم يتقدموا بعــد في طلب صرف قيمة الشيكات أو لتقييد البنك مصاريف وعمولة وفائدة على المنشأة وعدم إخطار المنشأة بإشعارات خصم لهذه المصاريف ممـــا ترتــب عليه عد تقييدها لهذه المصاريف عند استلامها لكشف الحساب، وعلى هـــذا تعمل مذكرة تسوية بنك سواء تقوم المنشأة بعملها أو المراجع بنفسه ثم عليـه تتبع هذه الشيكات المرسلة للتحصيل والشيكات المحررة للغير فـــي كشـف الحساب التالي للتأكد من إضافة الأولي وخصم الثانية.

وزيادة في الاطمئنان فإن المنشأة تطلب من البنك بناء على طلب المراجع أن يرسل شهادة إلى المراجع مباشرة برصيد المنشأة لديه في تاريخ الميزانية العمومية ويظهر في هذه الشهادة أرصدة جميع الحسابات التي للعميل في البنك سواء حساب جاري أو حساب إيداع أو حساب اعتماد.

ولا يجوز إظهار الحسابات المختلفة في البنك كمفردة واحدة في الميزانية العمومية، فطبيعة الحساب الجاري تختلف عن طبيعة حساب الإيداع، وإنما من الممكن إظهار الحسابات الجارية الموجودة طرف بنوك متعددة في مفردة واحدة تحت عنوان "حسابات جارية بالبنوك".

كما لا يجب إظهار الحسابات الجارية المدينة مطروحا منها الحسابات الجارية الدائنة لدي البنوك أي عمل مقاصة بين الرصيدين. لأن طبيعة الحسابات الجارية الدائنة تختلف عند فتحها ومن ناحية الفائدة عليها عن الحسابات الجارية المدينة فالحسابات الجارية الدائنة تظهر مفردة في جانب الخصوم من الميزانية وغالبا ما يكون هناك ضمانات مقدمة عنها للبنك.

رابعا: تحقيق الأرصدة المدينة الأخرى:

تظهر الأرصدة المدينة الأخرى بالميزانية في حالات مختلفة مثل المصروفات الإيرادية المؤجلة والإيرادات المستحقة والمصروفات المقدمة والعهد النقدية لأغراض المصروفات وغيرها.

والآتي بيان الإجراءات التي يتخذها المراجع لتحقيق بعض تلك البنود المختلفة:

أ ــ المصروفات الإيرادية المؤجلة:

المصروفات الإيرادية المؤجلة هي مصروفات عادية إلا أن تحميلها يؤجل إلى عدة سنوات ويتم التأجيل بناء على تقدير دقيق للسنوات التي ينتظر

أن تجني الفائدة من تلك المصروفات، ومثال ذلك مصروفات الحملات الإعلانية فهي تنفق بمبالغ كبيرة دفعة واحدة ويجب عند تحديد مقدار التخفيض السنوي لها تقدير الزمن الذي يجب أن تقرر فيه مثل تلك الحملات، فإذا قدر الفنيون مثلا أنه يجب تذكير العملاء بمنتجات الشركة كل أربع سنوات بحملة إعلانية ضخمة، فإن مصروفات هذه الحملة لا ينبغي أن تحمل على السنة التي أنفقت فيها وينبغي في نفس الوقت إلا يمتد تأجيلها إلى أكثر من أربع سنوات.

أما إجراءات تحقيق المصروفات الإيرادية المؤجلة فهي:

١ ــ يترحى المراجع عن طبيعة هذه المصروفات ويتأكد من أنها ليست مصروفات سنوية دورية، وإلا فإنه يشير بتحملها فورا على حساب الأرباح والخسائر في نفس السنة، وذلك حتى لا يتضخم رقم أرباح السنة الحالية عن طريق استبعاد أو تأجيل مصروفات واجبة الخصم منه.

٢ ــ تراجع المصروفات مستنديا بالإطلاع على العقود والفواتير والإيصالات.

٣ ــ يطلع المراجع على قرار مجلس الإدارة بترحيل المصروفات للسنوات المقبلة، ويتحقق أن ذلك القرار قد اتخذ بناء على رأى الفنيين المتخصصين بنوع المصروف في المنشأة.

٤ ــ مراجعة التسويات الجردية التي تمت بشأن هذه المصروفات للتأكد من صحتها مع مطابقة الرقم الناتج مع ما هو مدرج بقائمة المركز المالي.

٥ ــ يتحقق المراجع من ثبات طريقة ومعدل التحميل السنوي للمصروفات.

هذا ويوجد من المصروفات الإيرادية المؤجلة نوع آخر هو المدفوعات المقدمة ويختلف عن المصروفات الإيرادية المؤجلة في أن المصروفات تحت

هذا النوع يمكن تقسيمها بدقة على أساس زمني ومن أمثلتها الإيجار والعوائد والإعلان تحت عقد محددة المدة والتأمين وغيرها.

إذا كان الدفع قد تم عن مدة لا تتطابق مع السنة المالية للشركة، وهنا لا يلزم سوى إجراء عملية حسابية في آخر السنة المالية لمعرفة ما يخص المدة الحالية والمدة التالية ومن الواضح أن توزيع هذه المصروفات على المدد المالية المختصة ضروري لكي يكشف حساب الأرباح والخسائر عن النتيجة الحقيقية للأعمال في كل مدة على حدة وتقدم المنشأة للمراجع عادة كشفا يبين المدفوعات المقدمة وكيفية احتساب مبالغها، وعلى المراجع أن يتحقق من صحة تلك المدفوعات مستنديا وحسابيا، وعليه أن يتأكد من عدم إدراجها ضمن بند المدينين بالميزانية.

ب ــ الإيرادات المستحقة:

ومن أمثلتها الإيجارات عن عقارات مملوكة للمنشأة أو الكوبونات الخاصة بالاستثمارات أو العمولات المكتسبة وغيرها، ويتخذ المراجع في شأنها الإجراءات التالية:

١ ــ التحري عن طبيعتها وفحصها مستنديا مع العقود أو الاستثمارات أو غيرها.

٢ ــ تتبع ما حصل منها في المدة التالية للتحقق من جدية هذه الإيرادات.

٣ ــ التحقق من اتباع طريقة ثابتة بخصوص هذه الإيرادات من سنة لأخرى.

٤ ــ التأكد من عدم إدراج مبالغ كإيرادات مستحقة إلا إذا كانت محددة ومؤكدة التحصيل، فأرباح الاستثمارات في أسهم مثلا لا يجوز أخذها في الحسبان إلا إذا كانت قد أعلنت بواسطة الجمعيات العمومية، أما فوائد السندات والقروض لهيئات أو جهات موثوق بها فلا مانع من اعتبارها إيرادات مستحقة على أساس زمني.

الفصل الخامس

مراجعة وتحقيق عناصر الخصوم بقائمة المركز المالي

يهدف المراجع من وراء تحقيقه لعناصر الخصوم ورأس المال إلى التأكد من تسجيل جميع البيانات المتعلقة بالقيمة وبالطريقة المحاسبية السليمة ــ كذلك أن المراجع يسعى وهو في سبيل تحقيقه لعناصر الخصوم إلى التأكد من عدم تقديرها بأقل من قيمتها الحقيقية (تخفيض قيمتها) وحذف بعض الالتزامات. كما تجدر الإشارة هنا ونحن بصدد تحقيق الجانب الأيسر من الميزانية بالتحقق من الخصوم من خلال تأكد المراجع من وجود تلك المفردات، أما التأكد من صحة تقييمها فهو عادة لا يحتاج إلى مثل هذا الجهد الذي رأيناه عند التحقق من صحة تقييم الأصول وذلك على اعتبار أن الديون التي على الوحدة الاقتصادية محددة الرقم.

وسنتناول هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: تحقيق مجموعة حقوق الملكية.

المبحث الثاني: تحقيق مجموعة الالتزامات.

المبحث الأول

تحقيق مجموعة حقوق الملكية

ويشتمل هذا الفصل على ما يلي:

أولا: تحقيق رأس المال:

تبدأ عملية تحقيق رأس المال بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على رأس المال، ولا سيما في الشركات المساهمة للتأكد من إحكام الرقابة على طبع الأسهم ووجود دفاتر ذات أرقام مسلسلة لها مع التوقيع عليها من موظفين مع عدم التوقيع عليها مقدما، هذا بالإضافة إلى ضرورة التأكد من عدم تعدى رقم رأس المال المصرح به ومن سداد ربع القيمة من جميع الأسهم على الأقل، مع وجود صفحة لكل مساهم موضحا بها كافة البيانات المتعلقة بأسهمه وما يطرأ عليها من تنازلات أو إلغاء مع مراعاة فرض رقابة على عمليات التنازلات بما يكفل اعتمادها والاحتفاظ بالأسهم الملغاة في مكان أمين، وتختلف إجراءات تحقيق رأس المال باختلاف الطبيعة القانونية للمنشأة التي تراجع حساباتها كما يلي:

١ ـ تحقيق رأس المال في المنشآت الفردية:

يقوم المراجع أولا بمطابقة رصيد حساب رأس المال في أول الفترة المالية محل المراجعة مع رصيده بالميزانية السابقة، ثم يقوم بعد ذلك بتتبع الإضافات إلى رأس المال والتي قد تكون في شكل نقدي أو عيني، وهذه الإضافات تجب مراجعتها حسابيا ومستنديا والتأكد من صحة التوجيه المحاسبي لها هذا ويجب أن يولي المراجع اهتمامه للزيادة في رأس المال عن طريق احتجاز الأرباح ـ وكذلك التخفيضات عن طريق المسحوبات أو الخسائر.

٢ ــ في شركات الأشخاص:

يطلع المراجع على عقد الشركة لمعرفة حصص الشركاء وكيفية سدادها مع التأكد من صحة تقييم الحصص العينية بحيث لا يكون مغالا فيها، هذا بالإضافة إلى مراجعة الإضافات والتخفيضات للتأكد من صحة الأسس المطبقة في هذه الأحوال.

٣ ــ في شركات المساهمة:

أ ـ شركات المساهمة قطاع خاص:

وهذه ينظمها القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١* والذي يجب التأكد من تطبيق أحكامه بشأن رأس المال ومن ثم يجب عليه القيام بما يلي:

- التأكد من ألا يقل المدفوع من رأس المال عند التأسيس عن ٢٠,٠٠٠ جنيه وأن يكون رأس المال مكتتب فيه بالكامل وسدد كل مكتتب ربع القيمة الاسمية للأسهم التي اكتتب فيها على الأقل.
- مراجعة طلبات الاكتتاب مع سجل الاكتتاب والتخصيص.
- مراجعة قرارات مجلس الإدارة الخاص بتخصيص الأسهم مع سجل الاكتتابات والتخصيص مع سجل المساهمين مع مراجعة النقدية المحصلة مع الإشعارات الواردة من البنك مع كشف حساب البنك.
- مراجعة كعوب شهادات الأسهم المصدرة مع سجل المساهمين ومطابقة رصيد حـ / رأس المال مع مجموع الأرصدة الفردية لصفحات المساهمين في سجل المساهمين.

---

* تخضع شركات الأموال القطاع الخاص للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير شئون الاستثمار والتعاون الدولي رقم ٩٦ لسنة ١٩٨٢، والذي حل محل القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ والتشريعات اللاحقة له والمعدلة لأحكامه.

- مراجعة اختبارية للتنازلات التي تمت خلال السنة ومن صحة إثباتها ومعالجتها في الدفاتر.
- في حالة وجود حصص عينية يجب على المراجع الإطلاع على العقود التي حررت بين الشركة وأصحاب الحصص وعلى قرارات الجمعية العمومية أو التأسيسية بالموافقة على التقييم وكذلك تقرير الخبراء الذين قاموا بتقييم الحصص مع مراجعة صحة إثباتها بالدفاتر والقوائم المالية.
- عند زيادة رأس المال يجب ألا يتم ذلك بعد سداد رأس المال الأصلي كله مع الرجوع لقرار الجمعية العمومية الخاص بالزيادة ومراجعة القيود التي أثبتت بالدفاتر لتسجيل زيادة رأس المال.
- عند حدوث تخفيض رأس المال يجب الاطلاع على قرار الجمعية العمومية مع التأكد من إلغاء الأسهم القديمة وإصدار الأسهم الجديدة ومراجعة صحة إثباتها وتوجيهها بالدفاتر.

ب ـ شركات المساهمة قطاع عام:

رأس المال يتضمن في شركات القطاع العام حسب تعديلات النظام المحاسبي الموحد الصادر بالقرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١.

٢١ ــ **رأس المال المدفوع:** ويتمثل في المدفوع فعلا من رأس المال المصدر.

٢١١ ــ **رأس المال المصدر:** يتمثل في القيمة الأسمية لأسهم رأس المال المصدر.

٢١٢ ــ **أقساط لم يطلب سدادها:** تتمثل في الأقساط التي لم يطلب سدادها من قيمة الأسهم المصدرة.

٢١٣ ــ أقساط متأخرسدادها: تتمثل في الأقساط التي طلب سدادها وتأخر المساهمون في سداد قيمتها.

ويمكن تقسيم الاحتياطيات ــ من ناحية مصدرها ــ إلى قسمين رئيسين:

أ ــ احتياطيات إيرادية:

وهي تلك التي يكون مصدرها أرباح الوحدة الاقتصادية المحققة من نشاطها وأعمالها العادية التي تدخل ضمن أغراضها المنصوص عليها في عقد تكوينها.

ب ــ احتياطيات رأسمالية:

وهي تلك التي لا يكون مصدرها الإيراد العادي للمنشأة بل يكون مصدرها أرباحا عرضية مثل بيع الوحدة الاقتصادية لبعض أصولها بأكبر من القيمة الدفترية لها.

كما أنه يمكن تقسيم الاحتياطيات ــ من ناحية الإلزام ــ إلى الأقسام التالية:

أ ــ احتياطيات قانونية:

وهي تلك التي تتكون تنفيذا للقانون فعلي سبيل المثال يقضي القانون بالنسبة للشركات المساهمة بأن تحجز ٥% على الأقل من صافي الأرباح سنويا لتكوين احتياطي قانوني إلى أن يبلغ هذا الاحتياطي الخمس من رأس المال، والهدف من تكوين مثل هذا الاحتياطي هو تغطية ما قد يصيب الشركة من خسائر عامة مستقبلا، كما يجعل دائنا بقيمة علاوة إصدار الأسهم بمراعاة الحدود التي تقضي بها أحكام القوانين السارية.

ب ــ احتياطيات نظامية:

وهي تلك الاحتياطيات التي ينص عليها القـــانون النظـــامي للوحـــدة الاقتصادية ــ خلافا للاحتياطي القانوني ــ وتسمي احتياطيات نظامية نســبة إلى أنها مقررة طبقا لنظام الشركة وتمييزا لها عن الاحتياطيـــات القانونيـــة سالفة الذكر والمقررة قانونا.

ولا يشترط أن ينص على الاحتياطيات النظامية في القانون النظـــامي للوحدة الاقتصادية عند تأسيسها بأن يجوز تقريرها بعد ذلـــك كلمـــا دعـــت الحاجة إلى تكوينها.

ومن أمثلة هذه الاحتياطيات النظامية احتياطي تسوية الأرباح فينـــص القانون النظامي للشركات عادة على تكوين احتياطي تسوية أرباح يتم تغذيته من أرباح السنوات الوفيرة في الربح، وتأخذ منه الشركة في السنوات التـــي تحقق فيها أرباحا قليلة مما يضمن تساوي توازن الأرباح الموزعـــة خـــلال السنوات المختلفة وذلك من أجل ألا تقل كوبونات أسهمها في سنة معينة عـــن الكوبونات في ســـنة ســـابقة ــ إن لم تسمح أرباحها بزيادتها ــ وذلك مـــن اجل المحافظة على سمعتها والثقـــة فيها وعـــدم اضطراب أسعار أســـهمها في البورصة.

ج ــ الاحتياطيات الاختيارية:

وهي تلك الاحتياطيات التي تتكون بقرار من الجمعة العموميـــة مثـــل احتياطي الطوارئ الذي تقرره الجمعية العمومية في حالة اضطراب الســـوق المالي لظروف مفاجئة كقيام حرب مثلا.

وفيما يتعلق بموقف المراجع من الاحتياطيات، فإن المراجع ليس مـــن واجبه أن يبدى النصح لإدارة الوحدة الاقتصادية بخصوص تكوين أو عـــدم

تكوين احتياطيات فهذا من صميم السياسة المالية للوحدة الاقتصادية، إلا أن من واجبه أن يتأكد من مراعاة ما يلي:

١ ـ تطبيق نصوص القانون العام أو القانون النظامي للوحدة أو ما يرد في محاضر اجتماع الجمعية العمومية بشأن تكوين بعض الاحتياطيات مع مراعاة عدم تجاوز الاحتياطي القانوني للحد الأقصى المنصوص عليه بقانون الشركات.

٢ ـ وينبغي على مراجع الحسابات مراعاة عدم استخدام الاحتياطيات إلا في الأغراض المخصصة لها، كما يتعين عليه متابعة أرصدة الاحتياطيات الاختيارية خصوصا تلك التي تكون مكونة لغرض معين، وينتهي هذا الغرض في الفترة موضوع المراجعة.

٣ ـ وفي جميع الأحوال يجب على المراجع التأكد من ظهور الاحتياطيات في بند ظاهر ضمن عناصر الخصوم بالميزانية، ومبوبة حسب طبيعتها والغرض منها.

٤ ـ لا يجوز لمراجع الحسابات الاعتراض على احتياطيات محتجزة أو طلب حجز احتياطي معين في غير حدود القوانين التي تنص على ذلك أو القرارات الداخلية المنظمة لذلك حتى ولو كانت لديه المبررات لذلك. وإنما ينبغي عليه ـ أن رأي ضرورة ـ أن يشير في تقريره إلى أهمية تكوين احتياطي معين لمقابلة غرض معين.

ثالثا: الأرباح المحتجزة:

وهي الأرباح المحتجزة عند التوزيع بعد إجراء التوزيعات المختلفة والمرحلة في الميزانيات المختلفة، ولتحقيق هذا البند يراعي ما يلي:

١ ــ يقوم المراجع بمطابقة رصيد أول الفترة والذي يمثل الأرباح المرحلـــة في فترات سابقة مع الميزانية السابقة ومع قـــرار الجمعيـــة العموميـــة بإعتماد مشروع التوزيع.

٢ ــ أما بخصوص توزيعات السنة الحالية يجب على المراجع التأكد مــن أن مشروع توزيع الأرباح المقترح يتمشي مع القانون النظامي للمنشأة ومع أحكام قانون الشركات ومع القواعد المحاسبية المتعـــارف عليـــها مـــع مراعـــاة أن هذه التوزيعات لا تعتبر نهائيـــة إلا بعـــد اعتمادهـــا مـــن الجمعية العمومية.

المبحث الأول

تحقيق مجموعة الالتزامات

أولا: القروض:

قد تقوم الوحدة الاقتصادية بالاقتراض من أحد البنوك مبالغ لمدة طويلة برهن أحد أصولها. وفي هذه الحالة يوضح عقد القرض قيمة القرض والفائدة وطريقة سداده (أى هل يسدد دفعة واحدة أو على دفعات)، والضمان المقدم من الوحدة الاقتصادية في مقابل القرض.

ويجب ملاحظة أنه في حالة الشركات المساهمة فإنها لا يمكنها الاقتراض لمدة طويلة إلا إذا كان هناك نص صريح في قانونها النظامي يسمح بقيام الشركة بالاقتراض طويل الأجل.

ويجب أن يقوم المراجع عند مراجعته للقروض بما يلي:

١ ــ الاطلاع على القانون النظامي للشركة للتعرف على مدي إمكانية قيام الشركة بالاقتراض طويل الأجل، والاطلاع أيضا على قرار مجلس الإدارة بالموافقة على عقد القرض في حدود ما يسمح به القانون النظامي.

٢ ــ الاطلاع على عقد القرض للتعرف على الشروط الواردة فيه، والتأكد من قيام الشركة بتنفيذ ما التزمت به في العقد.

٣ ــ التأكد من أن القرض يظهر في جانب الخصوم بالميزانية، كما تظهر أيضا البيانات الخاصة به (سعر الفائدة، تاريخ سداده، ضمانه).

٤ ــ الحصول على شهادة من الجهة المقرضة لبيان رصيد القرض في تاريخ إعداد المركز المالي.

ثانيا: السـندات:

عند تحقيق هذا البند يقوم المراجع بالإجراءات التالية:

١ ــ الاطلاع على كل من القانون النظامي والعقـد الابتدائـي وقـرارات الجمعية العمومية غير العادية وعلى نسخة من السندات وذلـك بقصـد التأكد من صحة إجراءات الإصدار ومعرفة شروطه والتي من أهمـها عدم إصدار السندات إلا بعد أداء رأس المال كاملا كذلك عدم إصـدار سندات قابلة للتداول بحيث تتعدى قيمتها رأس المال المدفوع والظـاهر بآخر ميزانية معتمدة.

٢ ــ إذا كان إصدار السندات مقابل نقدية فيجب مراجعة التحصلات علـى كشف البنك.

٣ ــ يجب التأكد من صحة التوجيه المحاسبي لعلاوة أو خصم الإصدار فـي حالة وجودهما.

٤ ــ يجب مراجعة السندات التي تم استهلاكها للتأكد من إعفائها مع مراجعة التسديدات مستنديا.

٥ ــ التأكد من سداد الفوائد المستحقة على السندات المختلفة في مواعيدهـا، مع مراعاة خصم الضرائب المستحقة عليها عند المنبع ومن توريدهـا لمصلحة الضرائب.

ثالثا: المخصصات:

هو مبلغ يستنزل من الأرباح لمقابلة النقص في قيم الأصـول أو مـن أجل مقابلة أي التزامات مؤكدة الوقوع وغير محددة القيمة بدقة.

ولذلك فإنه في حين تعد الاحتياطيات ــ كما أوضحنا سابقا تجنبا لجزء من الأرباح لتدعيم المركز المالي للوحدة الاقتصادية عموماً، أي أنها تمثـل

أرباحا غير موزعة تقابلها بنفس القيمة زيادة في الأصول، وتدخل ضمن حقوق أصحاب الوحدة الاقتصادية ــ فإن المخصصات تمثل عبئا تقديريا يحمل به حساب الأرباح والخسائر لمواجهة انخفاض القيم الدفترية للأصول أو لمقابلة الالتزامات المؤكدة الوقوع والتي لا يمكن تحديد مبالغها بدقة مثلها في ذلك مثل باقي عناصر النفقات الأخرى المحملة كالإيجار والنور والمرتبات، فيما عدا فارق وحيد بينهم يتمثل في أن الأخيرة مبالغها محددة بدقة تامة أما المخصصات فمبالغها غير محددة بدقة تامة.

ويمكن تقسيم المخصصات من حيث طبيعتها واستعمالاتها إلي:

أ ــ مخصصات لمقابلة انخفاض قيم الأصول:

ومن أمثلة هذه المخصصات: مخصصات الإهلاك، مخصص الديون المشكوك فيها، مخصص هبوط أسعار الاستثمارات.

فالأصول الثابتة مثلا تهلك على مدي فترة معينة من الزمن نتيجة الاستخدام أو التقادم، وما لم تحمل تكلفة ذلك الإهلاك كنفقات خلال الفترة فإن الأرباح المستخرجة لا تكون ممثلة للحقيقة، وتظهر متضخمة بقيمة هذه التكلفة هذا من ناحية، كما وأن قيمة هذه الأصول الثابتة تظهر بالميزانية بقيم غير حقيقية من ناحية أخرى.

وبالطبع فإن ما ينطبق على الأصول الثابتة ينطبق على الأصول المتداولة فإن عدم الاحتياط لانخفاض قيمتها البيعية يؤدى إلى ظهور هذه الأصول بالميزانية بأعلى من قيمتا الحقيقية كما وأن الأرباح المستخرجة تكون متضمنة زيادة غير حقيقية.

ب ــ مخصصات لمقابلة الالتزامات:

ومن أمثلة ذلك مخصص الضرائب، ومخصص منازعـــات قضائيـــة وبالطبع تتميز هذه الالتزامات بأنها مؤكدة الوقوع إلا أنه لا يمكـــن تحديـــد قيمتها وقت تكونها واحتجازها من حساب الأرباح والخسائر وذلـــك بســـبب التنازع إلا عن طريق التقدير لأنها لو كانت محددة القيمة عنـــد احتجازهـــا للادرجت ضمن المطلوبات العادية.

فنظرا لأن الوحدة الاقتصادية ملزمة قانونا بدفع ضرائب عن أرباحـــها قد لا يمكن تحديد مبالغها بالضبط لاختلاف وجهات النظـــر بيـــن الوحـــدة الاقتصادية ومصلحة الضرائب لتقديم الأولي الإقرار وعدم موافقة الأخـــيرة عليه غالبا، لذلك يتم تكوين مخبصص للضرائب باعتباره التزاما على الوحـــدة الاقتصادية يتم تحديده بطريقة تقديرية.

كذلك الحال بالنسبة لمخصص القضايا المتنازع عليها فإنه فـــي حالـــة صدور حكم من أحد المحاكم الابتدائية بالزام الوحدة الاقتصادية بدفع تعويض معين، ونظرا لاحتمال نقض هذا الحكم في محاكم الاستئناف بإلغاء التعويض أو تخفيض قيمته، فإن مبلغ التعويض لا يعد محددا بشكل نهائي، ومن ثم فإن هذا الالتزام يظهر تحت اسم مخصص قضايا متنازع عليها.

وتقع على المراجع مسئولية اقتناعه بكفاية قيمة المخصصات لتغطيـــة الخسائر المقابلة لها، وإذا كان من رأيه أن قيمة أي مخصـــص أكـــبر مـــن الخسارة المطلوب تغطيتها، فيجب أن تعتبر هذه الزيادة ضمن الاحتياطـــات وليس المخصصات.

رابعا: الدائنون:

تقدم الوحدة الاقتصادية ــ عادة ــ للمراجع كشفا تفصيليا بــــالأرصدة الدائنة للموردين في تاريخ نهاية السنة المالية، وعلى المراجع أن يتحقق مــن أرصدة الدائنين على النحو التالي:

١ ــ مراجعة حسابية لليوميات المختصة رأسيا وأفقيا (يوميـــة المشـــتريات والنقدية والمردودات واليومية العامة).

٢ ــ مراجعة مستندية للقيود واليوميات المذكورة من خلال الرجـــوع إلـــى العقود والفواتير ومحاضر الاستلام والتسليم وأوامر الشراء وإيصـــالات الدفع وصور إشعارات الرد.

٣ ــ تتبع الترحيلات من اليومية إلى الحسابات المختلفة للموردين بالأســـتاذ المساعد وإلى حساب إجمالي الدائنين بالأستاذ العام.

٤ ــ مراجعة تجميع وترصيد الحسابات الشـــخصية والحســـاب الإجمـــالي وإجراء المطابقة بينهما.

٥ــ مقارنة كشوف الحساب الدورية التي يرسلها المـــوردون مـــع أرصـــدة الموردين الدائنة بالدفاتر، والتحدي عن أسباب أي اختلاف.

٦ ــ التأكد من مراعاة الحد الفاصل للمشتريات ومردوداتها في أواخر السـنة المالية وذلك بفحص القيود في اليوميات في أواخر السنة المالية موضوع المراجعة وأوائل المدة التالية ومقارنتها من حيث التواريخ مع محـــاضر الاستلام والتسليم ومع سجلات البضاعة الواردة والصادرة للتـــأكد مـــن عدم الخلط بين السنوات المتتالية.

٧ ــ التأكد من أن جميع الفواتير الخاصة بالمشتريات في آخر السنة المالية أدرجت في قوائم الجرد، وسجلت في دفتر يومية المشتريات ورحلت لحساب الموردين.

٨ ــ قد يلجأ المراجع إلى طلب مصادقات من الموردين خاصة إذا ما كانت الرقابة الداخلية يشوبها القصور، كما وأن الموردين لا يقومون بإرسال كشوف حسابات دورية. للوحدة الاقتصادية خلال السنة.

وينبغي على مراجع الحسابات عند طلب المصادقات من الموردين ألا يذكر فيها الرصيد الدفتري حتى لا تضار الوحدة الاقتصادية في حالة كون ذلك الرصيد أكبر من الواقع على أن ترسل الردود إلى مكتب المراجع الذي عليه أن يقارن الردود مع الكشف الذي يتضمن أرصدة الموردين والتحرى عن أسباب الاختلاف.

٩ ــ على المراجع أن يتتبع حسابات الموردين في أوائل المدة التالية من حيث تسديدها أو بقائها بدون تسديد وذلك بالرجوع إلى دفاتر النقدية والاطلاع على كشوف الحساب التي قد يرسها الموردون في السنة المالية الجديدة، وقد تكشف هذه الوسيلة عن أخطاء في الأرصدة في نهاية السنة المالية موضوع المراجعة.

خامسا: أوراق الدفع:

تقدم الوحدة الاقتصادية للمراجع في نهاية السنة المالية كشفا بأوراق الدفع التي لم يحن ميعاد استحقاقها حتى تاريخ الميزانية العمومية ويتحقق المراجع من أوراق الدفع على النحو التالي:

١ ــ مراجعة يومية أوراق الدفع من الناحية الحسابية، ومراجعة الترحيلات إلى حسابات الدائنين وإلى حساب أوراق الدفع بالأستاذ العام.

٢ ــ تتبع القيود من يومية أوراق الدفع إلى اليومية الأخرى (دفتر النقدية عند الدفع، أو اليومية العامة عند الاستبدال أو إلغاء).

٣ ــ الاطلاع على الكمبيالات أو السندات الأذنية المعادة إلى الوحدة الاقتصادية والتى تم إلغاؤها والقيام بختمها، وذلك حتى لا يعاد تقديمها مرة أخرى إلى المراجع.

٤ ــ مراجعة رصيد حساب أوراق الدفع مع مجموع الكمبيالات والسندات الأذنية التي لم تدفع بعد كما هو ظاهر في يومية أوراق الدفع.

٥ ــ فحص دفتر اليومية في أوائل المدة التالية الأمر الذي قد يساعد على اكتشاف أوراق لم تثبت في يومية أوراق الدفع خلال السنة المالية محل المراجعة.

سادسا: حسابات البنوك الدائنة (سحب على المكشوف):

إن حساب البنك الدائن (سحب على المكشوف) يجب أن يظهر رصيده في جانب الخصوم ولا يجب أن يطرح من الأرصدة المدينة للبنوك في جانب الأصول. وعلى المراجع عند مراجعته لحساب البنك الدائن (سحب على المكشوف) أن يقوم بما يلي:

١ ــ مراجعة مذكرة التسوية التي تعدها الوحدة الاقتصادية لتسوية الرصيد الدفتري بالرصيد حسب ما هو وارد بكشف الحساب المرسل من البنك.

٢ ــ تتبع المفردات الواردة في كشف التسوية مع ما تم بشأنها في أوائل السنة المالية التالية.

٣ ــ التأكد من قيام الوحدة الاقتصادية بطلب مصادقة من البنك برصيد الحساب في نهاية السنة المالية ترسل مباشرة على مكتب المراجع ويطابق بينها وبين الرصيد الدفتري بعد إجراء مذكرة التسوية.

٤ ــ الاستفسار عن أية ضمانات مقدمة من الوحدة الاقتصادية للبنك للسحب على المكشوف،، وإن وجدت هناك ضمانات فإنه يجب أن تظهر كمذكرة في الميزانية.

سابعا: المصروفات المستحقة:

تمثل المصروفات المستحقة الالتزامات المتعلقة بالخدمات التي تمت واستفادت منها الفترة المالية التي تعد في نهايتها قائمة المركز المالي ولكنها لم تدفع خلال نفس الفترة.

ويقوم المراجع بمراجعتها كما يلي:

١ ــ مراجعة جميع المصروفات المستحقة الخاصة بالسنة المالية (حسب بنودها إيجار، مرتبات... الخ) مع السندات الخاصة بكل منها، كما يجب التأكد من صحتها حسابيا حتى لا تتحمل السنة المالية أكثر أو أقل من المبالغ المستحقة بها.

٢ ــ تتبع سداد هذه المستحقات في بداية الفترة المالية التالية، ومن شأن ذلك أن يوضح للمراجع ما يخص الفترة السابقة من هذه المصروفات، وما يخص الفترة الحالية.

ثامنا: المسئوليات العرضية:

ويقصد بها الالتزامات التي قد تتعرض لها المنشأة مستقبلا، ويتوقف هذا الالتزام على وقوع حدث معين في المستقبل، ولذلك فإن من الصعب تقديره في تاريخ عمل الميزانية، كما أنها تختلف عن الالتزامات الحقيقية Actual Liabilities التي تنشأ نتيجة عمليات تجارية تمت بين الوحدة الاقتصادية والغير وترتب عليها دين أو التزام واجب السداد في تاريخ معين محدد.

وهذه المسئوليات العرضية كقاعدة عامة لا تسجل بالدفاتر ولكن يجب أن لا تهمل وتنشأ المسئوليات العرضية من قبول أوراق تجارية أو ضمان بضائع أو خدمات أو نتيجة خصم أوراق قبض ولم تستحق بعد، إذ من المعروف أنه إذا خصمت المنشأة كمبيالة بالبنوك فإن ذلك لا يعفيها من سداد قيمتها مستقبلا، إذا لم يدفعها المسحوب عليه.

وبخصوص أوراق القبض المخصومة فإن على المراجع أن يطلب شهادة من البنك الذي تتعامل معه الوحدة الاقتصادية بقيمة الكمبيالات التي خصمت لديه ولم تستحق بعد، وأن يتحرى عن مراكز المسحوب عليهم هذه الأوراق ويتتبع ما يحدث لها في الفترة التالية إذا قد ينبهه ذلك إلى ضرورة عمل مخصص لمقابلة هذه المسئولية المحتملة أو قد يرى الاكتفاء بالإشارة إليها في شكل مذكرة على الميزانية، وهذا هو الشكل السائد اللافت للنظر إلى هذه المسئوليات.

كما أنه توجد مسئوليات عرضية بسبب دعوى قضائية مرفوعة ضد الوحدة الاقتصادية أمام القضاء واحتمال الحكم فيها ضدها كبير جدا ولكن لا يمكن تحديد المبلغ الذي سيحكم به ضدها مسبقا وفي هذه الحالة من واجب المراجع أن يحث إدارة الوحدة على تكوين مخصص لمقابلة هذه المسئولية، وإذا رفضت الأخذ بمشورته فعليه أن يشير إلى ذلك صراحة بتقريره.

والمسئوليات العرضية إذا كانت بمبالغ كبيرة فإن إهمال ذكرها قد يؤثر على حقيقة المركز المالي للوحدة الاقتصادية والذي يظهر من واقع ميزانيتها إذ أن إهمالها يجعل الميزانية مضللة ولا تعطى الصورة الحقيقية التي تعبر بصدق عن المركز المالي، إذ أن عدم ذكر هذه المسئوليات أو الإشارة إليها قد يؤثر تأثيرا سيئا على قدرة الوحدة الاقتصادية بالوفاء بالتزاماتها في وقت الأزمات.

تاسعا: الحسابات النظامية:

تعطى الحسابات النظامية بالميزانية بعض المعلومات الإضافية عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية والذي لم يثبت في حسابات النتيجة، وتظهر هذه الحسابات في جانبي قائمة المركز المالي وبنفس القيمة.

وهذه المعلومات الإضافية والتى تثبت في الحسابات الختامية قد تكون تنفيذا لأحكام القانون النظامي للوحدة الاقتصادية أو إظهار لعلاقة الوحدة بالغير وقد تكون لذلك تأثير على مركزها المالي.

ومن الحسابات النظامية التي تظهر في الميزانيات ما يلي:

١ ــ أسهم تأمين عضوية مجلس الإدارة:

وهي الأسهم التي ينص القانون على وجوب امتلاكها بواسطة أعضاء مجلس الإدارة وإيداعها كضمان لإدارتهم.

وظهور هذا البيان بالميزانية يطمئن أصحاب رأس المال إلى أن الوحدة الاقتصادية قد نفذت نصوص القانون والذي يتطلب إيداع هذه الأسهم.

وتظهر هذه الأسهم المودعة بالبنك بصفة تأمين بقيمتها الاسمية ضمن الحسابات النظامية في جانب الأصول تحت عنوان (بنك ــ أسهم تأمين عضوية مجلس الإدارة) وفي جانب الخصوم يظهر حساب آخر بنفس القيمة معنون باسم (أعضاء مجلس الإدارة ــ أسهم تأمين عضوية).

وعلى المراجع بخصوصها أن يتأكد من إيداع هذه الأسهم فعلا بالبنك، ويطلب شهادة من البنك تثبت ذلك الإيداع ــ وترسل إليه الشهادة رأسا على عنوانه بمكتبه.

٢ ــ خطابات الضمان:

وهي الخطابات الصادرة من البنوك بشأن ضمان تنفيذ عمليات معينة تتعهد بها الوحدة الاقتصادية يحدد في هذه الخطابات قيمة الضمان ومدته.

وهذه الخطابات تبين لأصحاب راس المال المسئولية التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية في حالة عدم قيامها بتنفيذ تعهداتها.

وتظهر قيمة هذه الخطابات المقدمة للوحدة الاقتصادية في جانب الأصول تحت اسم "خطابات ضمان مقدمة لنا" ويقابلها في جانب الخصوم "بنك ....خطابات ضمان"وتكون بنفس القيمة.

وموقف المراجع منها يتلخص في طلب شهادة من البنك بقيمة خطابات الضمان السارية في تاريخ إعداد الميزانية ومدة صلاحيتها ويجب عليه كذلك التأكد من كفاية خطاب الضمان المقدم، بأن يرجع إلى المستندات والمكاتبات التي تمت بهذا الشأن وعليه كذلك أن يفحص جميع ملابساته والمستندات المتعلقة به وتتبعه في المدة التالية من حيث إلغائه أو تجديده.

٣ ــ الأعمال المتعاقد عليها:

وهذه تظهر على وجه الخصوص في منشآت المقاولات، والتى تتعاقد على تنفيذ أعمال معينة يستغرق إنجازها وقتا طويلا ولما كان من المهم بالنسبة لمن يطلع على الميزانية أن يتعرف على الأعمال التي تعاقدت المنشأة على القيام بها ولم يتم تنفيذها بعد، فلذلك تظهر هذه الأعمال ضمن الحسابات الختامية.

وعلى المراجع أن يطلع على تلك العقود المبرمة بين الوحدة الاقتصادية والغير للتعرف على قيمة العقود التي لم يتم تنفيذها وجميع الشروط الواردة بها.

٤ ـ بضائع أو آلات متعاقد عليها:

وهذه الحالة تحدث حينما تتعاقد المنشأة على شـــراء بضـــائع أو آلات ولكن لم يدفع شيئا من قيمتها حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

ويجب في هذه الحالة ظهور قيمة هذه الآلات والبضائع المتعاقد عليـــها ضمن الحسابات النظامية، حتى يعلم أصحاب رأس المال قيمة مـــا تعـــاقدت الوحدة الاقتصادية على استيراده أو شرائه.

وإذا كانت إدارة الوحدة الاقتصادية قد قامت بسداد جزء من قيمة هـــذا التعاقد فيجب أن يظهر المبلغ المدفوع ضمن عناصر الأصول، وفـــي هـــذه الحالة تتضمن الحسابات النظامية المبلغ الذي لم يسدد من قيمة التعاقد.

وعلى مراجع الحسابات أن يطلع على العقود وأن يتـــأكد مـــن أنـــها صحيحة وفي سبيل التنفيذ عن طرق تتبعها في الفترة التالية لإعداد الميزانية.

الفصل السادس
مراجعة القوائم المالية حسب متطلبات النظام المحاسبي الموحد

تلتزم المنشأة في نهاية الفترة المالية بإعداد القوائم المالية التالية. وذلك بعد مراعاة تطبيق ما تقضي به أحكام النظام المحاسبي الموحد والمعايير المحاسبية وما استقر عليه العرف المحاسبي، كما تلتزم المنشأة بأن ترفق مع القوائم المالية الإيضاحات المتممة لها متضمنة كافة البيانات التي أوجبت المعايير المحاسبية الإفصاح عنها، وتعتبر هذه الإيضاحات جزءا لا يتجزأ من هذه القوائم وتقرأ معها.

وتتمثل تلك القوائم المالية فيما يلي:

أولا: القوائم المالية الأساسية:

١ ـ قائمة المركز المالي.

٢ ـ قائمة الدخل.

٣ ـ قائمة توزيعات الأرباح المقترحة.

٤ ـ قائمة التدفقات النقدية.

٥ ـ قائمة التغير في حقوق الملكية.

٦ ـ قائمة الإنتاج والقيمة المضافة.

٧ ـ الإيضاحات والمعلومات المتممة للقوائم المالية.

ثانيا: الحسابات التحليلية:

١ ـ حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة.

٢ ـ حساب المتاجرة.

٣ ـ حساب الأرباح والخسائر.

كما تلتزم الشركات القابضة بالإضافة إلى إعداد القوائم السابقة بتصوير القوائم المالية المجمعة لشركات المجموعة.

وفيما يلي نماذج القوائم المالية التفصيلية والمنشورة:

قائمة المركز المالي

في / /

الصافي	مجمع الإهلاك	التكلفة	رقم الإيضاح		سنة المقارنة
				الأصول طويلة الأجل	
				أصول ثابتة	
—	—	—		أراضي	
—	—	—		مباني وإنشاءات ومرافق وطرق	
—	—	—		آلات ومعدات	
—	—	—		وسائل نقل وإنتقال	
—	—	—		عدد وأدوات	
—	—	—		أثاث وتجهيزات مكتبية	
—	—	—		ثروة حيوانية ومائية	
				مشروعات تحت التنفيذ	
	—			تكوين إستثماري	
—	—			إنفاق إستثماري	
				استثمارات طويلة الأجل	
	—			استثمارات عقارية	
	—			استثمارات في أسهم في شركات تابعة/شقيقة	
	—			(القيمة الاسمية .... جنيه)	
	—			استثمارات في أسهم في شركات أخرى	
	—			استثمارات في سندات	
	—			استثمارات في وثائق استثمار	
—					
×				**بعـــده**	

(تابع) قائمة المركز المالي
في / /

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
			ما قبـــــله	
			قروض وأرصدة مدينة طويلة الأجل	
	–		قروض لشركات قابضة/تابعة/شقيقة	
	–		قروض لجهات أخرى	
–			**أصول غير ملموسة (بالصافي)**	
	–		شهـــــرة	
	–		براءات اختراع/علامات تجارية/حقوق امتياز وتأليف	
	–		تكاليف التطوير	
–			نفقات مرسلة (بالصافي)	
–			نفقات مؤجلة (بالصافي)	
–			مجموع الأصول طويلة الأجل (١)	
–			**الأصـــول المتداولة**	
			مخزون	
	–		مخزون خامات ومواد ووقود وقطع غيار*	
	–		مخزون إنتاج غير تام (بعد خصم المخصص البالغ قيمته..جنيه)*	
	–		مخزون إنتاج تام (بعد خصم المخصص البالغ قيمته.. جنيه)*	
	–		مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع (بعد خصم المخصص البالغ قيمته.. جنيه)*	
	–		اعتمادات مستندية لشراء سلع وخدمات	
–			**عملاء أوراق قبض وحسابات مدينة**	
	–		عملاء (بعد خصم المخصص البالغ اقيمته.. جنيه)	
	–		أوراق قبض (بعد خصم المخصص قيمته.. جنيه)*	
×			بعـــــده	

(تابع) قائمة المركز المالي
في / /

سنة المقارنة		رقم الإيضاح		
	ما قبلــــه		—	—
	حسابات مدينة لدى الشركات القابضة/التابعة/الشقيقة		—	
	حسابات مدينة لدي المصالح والهيئات		—	
	إيرادات مستحقة التحصيل		—	
	مصروفات مدفوعة مقدما		—	
	موردون (أرصدة مدينة)		—	
	حسابات مدينة أخرى		—	
				—
	استثمارات وأوراق مالية متداولة (بعد خصم المخصص البالغ قيمته.. جنيه)*			—
	نقديـــة بالبنوك والصندوق			
	ودائع بالبنوك لأجل أو بإخطار سابق		—	
	غطاء خطابات ضمان		—	
	حسابات جارية بالبنوك		—	
	نقدية بالصندوق		—	
	مجموع الأصول المتداولة			—
	الالتزامات المتداولة			
	مخصصات			
	مخصص الضرائب المتنازع عليها		—	
	مخصص المطالبات والمنازعات		—	
	مخصصات أخرى (تذكر تفصيلا)		—	
				—
	بعــده			×

(تابع) قائمة المركز المالي
في / /

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
			ما قبـــله	
			بنـــوك دائنة	
	—		سحب على المكشوف	
	—		تمويل اعتمادات مستندية	
	—		قروض قصيرة الأجل	
—			**موردون وأراق دفع وحسابات دائنة**	
	—		موردون	
	—		أوراق دفـــع	
	—		حسابات دائنة للشركات القابضة/التابعة/ الشقيقة	
	—		حسابات دائنة للمصالح والهيئات	
	—		دائنو التوزيعات	
	—		مصروفات مستحقة السداد	
	—		ايرادات محصلة مقدما	
	—		عملاء (أرصدة دائنة)	
	—		أرباح مبيعات تقسيط مؤجلة (تخصص أعوام لاحقة)	
	—		أقساط طويلة الجل تستحق السداد خلال السنة المالية التالية	
—			حسابات دائنة أخرى	
(—)			**مجموع الالتزامات المتداولة**	
—			رأس المال العاد (٢)	
—			إجمالي الاستثمار (١+٢) ويتم تمويله على النحو التالي:	
			حقوق الملكية	
	—		رأس المال المصدر	
	(—)		أقساط لم يطلب سدادها	
	(+)		أقساط متأخر سدادها	
—			**رأس المال المدفـــوع**	
	—		احتياطي:	
			احتياطي قانوني	
×			احتياطي نظامي	
			بعـــده	

(تابع) قائمة المركز المالي
في / /

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
			ماقبلـــــله	
	—		احتياطي رأسمالي	
	—		احتياطيات أخرى (تذكر بالتفصيل)	
	—		أرباح (خسائر) مرحلة	
	—		صافي ربح (خسارة) العام	
—	(—)		(أسهم الخزينة)	
			الالتزامات طويلة الأجل	
	—		قروض طويلة الأجل من شركات قابضة/تابعة/شقيقة	
	—		قروض طويلة الأجل من البنوك	
			قروض طويلة الأجل من جهات أخرى	
			ســندات	
—			مجموع الالتزامات طويلة الأجل (٤)	
—			إجمالي تمويل الاستثمار (٣ + ٤)	

٢ ـ قائمة الدخـل

عن الفترة من / / إلى /

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
			إيرادات النشاط	
	ـ		**صافي مبيعات إنتاج تام**	
	ـ		صفي مبيعات بضائع مشتراه	
	ـ		أرباح مبيعات تقسيط تخص العام	
	ـ		خدمـــة مباعـــة	
	ـ		**إيرادات تشغيل لغير**	
	ـ		عائد عقود تأجير تمويلي	
	ـ		إيرادات النشاط الأخرى	
ـ			يخصم منها:	
	ـ		تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة	
	ـ		التكاليف التسويقية (البيع والتوزيع)	
(ـ)			تكلفة إيرادات النشاط	
			يضاف إليها:	
			منح وإعانات	
			مجمل الربح (الخسارة)	
			يضاف إليه:	
			إيرادات الاستثمارات	
	ـ		**إيرادات استثمارات مالية من شركات قابضة / شقيقة**	
	ـ		إيرادات استثمارات مالية أخرى	
			إيرادات وأرباح أخرى	
	ـ		مخصصات انتفي الغرض منها (بخلاف مخصصات هبوط أسعار المخزون)	
	ـ		ديون سبق إعدامها	
	ـ		أرباح بيع أوراق مالية	
ـ				
×			بعـــده	

٢ ـ قائمة الدخـــل

عن الفترة من / / إلى /

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
			ما قبلـــه	
			يخصم منه:	
			المصروفات الإداريـــة	
	–		رواتب مقطوعة وبدلات حضور وانتقال مجلس الإدارة	
–	–		مصروفات إدارية أخرى	
			أعباء وخسائر	
	–		مخصصات (بخلاف الإهلاك ومخصصات هبوط أسعار المخزون)	
	–		ديون معدومـــة	
	–		خسائر بيع أوراق مالية	
–	–		أعباء وخسائر متنوعة	
–			صافى أرباح (خسائر) النشاط (قبل مصروفات التمويل والفوائد الدائنة)	
–			مصروفات تمويلية	
–			فوائد دائنـــة	
			صافى أرباح (خسائر) النشاط	
			يضاف إليه (يخصم منه):	
	–		أرباح (خسائر) فروق عملة	
	–		**إيرادات (مصروفات) سنوات سابقة**	
	–		أرباح (خسائر) رأسمالية	
–	–		إيرادات وأرباح (خسائر) غير عادية	
–			صافي الربح (الخسارة) قبل ضرائب الدخل	
(–)			ضرائب الدخل	
–			صافي الربح (الخسارة)	

٣ ــ قائمة توزيعات الأرباح (المقترحة)
عن الفترة المالية المنتهية في / /

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
	ـــ		صافي الربح (الخسارة)	
	ـــ		الأرباح (الخسائر) المرحلة من العام السابق	
	ـــ		احتياطيات محولة (تذكر تفصيلا)	
ـــ			الأرباح القابلة للتوزيع	
			ويتم توزيعها على النحو التالي:	
			احتياطيات:	
	ـــ		احتياطي قانوني	
	ـــ		احتياطي نظامي (تذكر تفصيلا)	
	ـــ		احتياطي رأسمالي (إن وجد)	
	ـــ		احتياطيات أخرى (تذكر تفصيلا)؟	
			أرباح موزعـــة:	
			توزيعات للمساهمين (بواقع ..للسهم)	
			توزيعات للعاملين	
			مكافأة أعضاء مجلس الإدارة	
			توزيعات أخرى (تذكر تفصيلا)	
ـــ			أرباح مرحلة للعام التالي	
×				

٤ ـ قائمة التدفقات النقدية

عن الفترة من / / إلى / /

	رقم الإيضاح			سنة المقارنة
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل*:				
صافي الربح (الخسارة)			—	
تسوية البنود غير العادية				
الإهلاك والاستهلاك		—		
مخصصات		—		
مخصصات انتفي الغرض منها		(—)		
خسائر (أرباح) تقييم العملات الأجنبية		—		
تسوية البنود التي تؤثر على صافي الربح (الخسارة ولا تدخل ضمن التدفقات من أنشطة التشغيل:				
خسائر (أرباح) بيع الأصول الثابتة		—		
خسائر (أرباح) بيع الاستثمارات المالية		—		
تسوية التغيرات في أرصدة المخزون والحسابات المدينة والدائنة:				
النقص (الزيادة) في المخزون		—		
النقص (الزيادة) في الموردين وأوراق الدفع ودائني التشغيل		—		
إجمالي التسويات		—		
صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (١)			—	
التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار			—	
مدفوعات لاقتناء أصول ثابتة (مشروعات تحت التنفيذ)		(—)		
متحصلات من بيع أصول ثابتة		—		
مدفوعات لشراء استثمارات مالية		(—)		
متحصلات من بيع استثمارات مالية		—		
مدفوعات قروض طويلة الأجل		(—)		
متحصلات من قروض طويلة الأجل		—		
مدفوعات لاقتناء أصول أخرى طويلة الأجل		(—)		
			—	

* يجوز اتباع الطريقة المباشرة في عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل، وفقا لما يقضي به المعيـــار المحاسبي الخاص بقائمة التدفقات النقدية.

٤ ـ قائمة التدفقات النقدية

عن الفترة من / / إلى / /

	رقم الإيضاح			سنة المقارنة
متحصلات من بيع أصول أخرى طويلة الأجل		—		
صافي التدفقات النقدية من انشطة الاستثمار (٢)			—	
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل				
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال (أسهم نقدية)		—		
متحصلات من قروض طويلة الأجل		—		
مدفوعات لسداد قروض طويلة الأجل		(—)		
متحصلات من إصدار سندات		—		
مدفوعات لسداد سندات		(—)		
مدفوعات لسداد التزامات عقود التأجير التمويلي		(—)		
متحصلات من قروض قصيرة الأجل		—		
مدفوعات لسداد قروض قصيرة الأجل		(—)		
متحصلات من سحب على المكشوف		—		
مدفوعات لسداد السحب على المكشوف		(—)		
مدفوعات لشراء الشركة جانبا من أسهمها (أسهم الخزينة)		(—)		
متحصلات من إعادة بيع الشركة لأسهمها المشتراه		—		
توزيعات أرباح مدفوعة		(—)		
صافي التدفقات النقدية من انشطة التمويل (٣)			—	
التغير في حركة النقدية خلال الفترة المالية (١ + ٢ + ٣)			—	
رصيد النقدية وما في حكمها أول الفترة المالية			—	
رصيد النقدية وما في حكمها آخر الفترة المالية			—	

٥ ـ قائمة التغير في حقوق الملكية
عن الفترة المنتهية في / /

سنة المقارنة	النقص	الزيادة	رصيد أول المدة	رقم الإيضاح	
–	(–)	–	–		رأس المال المصدر
(–)	(–)	(–)	(–)		أقساط لم يطلب سدادها
(–)	(–)	(–)	(–)		أقساط متأخر سدادها
					رأس المال المدفوع
					الاحتياطيات
–	(–)	–	–		احتياطي قانوني
–	(–)	–	–		احتياطي نظامي
–	(–)	–	–		احتياطي رأسمالي
–	(–)	–	–		احتياطيات أخرى (تذكر تفصيلا)
–	(–)	–	–		
–	–	–	–		أرباح (خسائر) مرحلة
–					صافي ربح (خسارة) العام
(–)	(–)	(–)	(–)		(أسهم الخزينة)
×	×	×	×		

٦ ـ قائمة الإنتاج والقيمة المضافة

عن الفترة المالية المنتهية في / /

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
			إيرادات النشاط	
			إجمالى مبيعات إنتاج تام	
	ـ		إجمالي مبيعات بضائع مشتراه	
	ـ		خدمات مباعـــة	
	ـ		إيرادات تشغيل للغير	
	ـ		عائد عقود تأجير تمويلي	
	ـ		إيرادات النشاط الأخرى	
ـ			**يضاف إليها**	
	ـ		مشغولات داخلية[1] (بسعر السوق)	
	ـ		مخلفات الإنتاج (بصافي قيمتها البيعية)	
			التغير في المخزون بسعر البيع (آخر المدة ـ أول المدة)	
	ـ		تغير مخزون إنتاج غيرتام	
	ـ		تغير مخزون إنتاج تام	
	ـ		تغير مخزون بضائع مشتاره بغرض البيع	
			يخصم منها:	
(ـ)	ـ		مشتريات بضائع بغرض البيع	
ـ			**الإنتاج الإجمالي بسعر السوق**	
			يخصم منه:	
(ـ)			الإهلاك والاستهلاك	
			الإنتاج الصافي بسعر السوق	

---

[1] تتمثل فيما تنتجه المنشأة داخليا من الأصول الثابتة أو من قطع الغيار والمهمات ومواد التعبئـــة والتغليف لاستخدامه ذاتيا.

(تابع) قائمة الإنتاج والقيمة المضافة

عن الفترة المالية المنتهية / /

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
			الإنتاج الإجمالي بسعر السوق	
			يخصم منه:	
	–		ضرائب ورسوم سلعية	
	–		رسوم جمركية	
	–		رسوم إنتاج	
	–		حصيلة خزانة	
	–		ضريبة مبيعات	
	–		ضرائب ورسوم أخرى (غير مباشرة على النشاط)	
(–)			**يضاف إليه:**	
–			إعانات إنتاج وتصدير	
–			الإنتاج الإجمالي بتكلفة عوامل الإنتاج	
			يخصم منه:	
(–)			تكلفة السلع والخدمات الوسيطة[1] بدون ضرائب ورسوم شراء)	
–			القيمة المضافة الإجمالية	
			يخصم منها:	
(–)			الإهلاك والاستهلاك	
–			**القيمة المضافة الصافية**	

(١) تتمثل في تكلفة المستخدم من الخامات والمواد وقطع الغيار، وتكلفة الخدمات المقدمة من الغير.

(تابع) قائمة الإنتاج والقيمة المضافة

عن الفترة المالية المنتهية / /

		رقم الإيضاح		سنة المقارنة
			توزيعات القيمة المضافة (عوائد عوامل الإنتاج)	
			١ ـ الأجـور	
	–		أجور نقديـة	
	–		مزايا عينية	
	–		تأمينات اجتماعية	
–				
			٢ ـ إيجار العقارات (أراضي ومباني)	
	–		إيجار فعلي	
–	–		فرق الإيجار[١]	
			٣ ـ الفوائد	
	–		فوائد فعلية	
	–		فرق الفوائد المحسوبة[٢]	
–				
–			**٤ ـ ربح الإنتـاج[٣]**	

---

(١) يتمثل في الفرق بين القيمة الإيجارية العقارية للمباني والإنشاءات التي تمتلكها المنشأة كما لو كانت مؤجرة من الغير وقيمة إهلاك المباني والإنشاءات التي تحسبها المنشأة.

(٢) تتمثل في الفرق بين الفائدة على المال المستثمر وفقا لسعر الخصم المحدد بمعرفة البنك المركزي في تاريخ إعداد القوائم المالية (في نهاية الفترة المالية) وقيمة الفوائد المستحقة السداد نظير اقتراض أموال الغير الداخلة ضمن عناصر المال المستثمر، ويراعي عند حساب الفائدة على المال المستثمر استبعاد تكلفة المباني والإنشاءات التي تمتلكها المنشأة من المال المستثمر لعدم تكرار حساب فوائد على هذه المباني والإنشاءات والتى قدر لها إيجار محسوب.

(٣) متمم حسابي

٧ ــ الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

١ ـ نبذة عن الشركة:

اسم الشركة وجنسيتها وموطن تأسيسها وشكلها القانوني.

شرح مختصر لطبيعة الشركة.

٢ ـ السياسات المحاسبية:

ترجمة العملات الأجنبية.

يجب الإفصاح عن العملة لمستخدمة في إثبات المعاملات بالدفاتر مع الإفصاح عن السياسة المتبعة في إثبات المعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية وكيفية معالجة فروق العملة الناتجة عن تغير أسعار الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية وكذلك الفروق الناتجة عن إعادة تقييم البنود ذات الطبيعة النقدية في نهاية الفترة المالية.

إثبات الأصول الثابتة وإهلاكاتها:

يتم الإفصاح عن السياسة المتبعة في إثبات الأصول الثابتة.

الطريقة المستخدمة في حساب الإهلاك.

العمر الإنتاجي المقدر للمجموعات الرئيسية للأصول الثابتة الموضحة بالقوائم المالية أو معدل الإهلاك.

تسعير وتقييم المخزون:

يجب الإفصاح عن السياسة المتبعة في تسعير وتقيم كل من عناصر المخزون المختلفة، بما في ذلك الأساس المتبع عند تخفيض قيمة المخزون إلى صافي قيمته البيعية (تجميعي، مجموعات متجانسة، كل بند على حدة).

معالجة تكاليف البحوث والتطوير:

يتم الإفصاح عن السياسة المحاسبية المطبق بالنسبة لتكاليف البحوث والتطوير مع إيضاح تكاليف البحوث والتطوير المحملة كمصروف وتكاليف التطوير المرسملة خلال الفترة المالية، ويجب الإفصاح أيضا عن الطريقة المتبعة في استهلاك تكاليف التطوير في حالة رسملتها.

معالجة تكلفة الاقتراض:

يتم الإفصاح عن السياسة المتبعة في معالجة تكاليف الاقتراض المتعلقة باقتناء الأصول الثابتة، والاستثمارات العقارية وبنود المخزون التي يتطلب تجهيزها لتكون في صورة قابلة للبيع بعد فترة زمنية طويلة، والشروط الواجب توافرها لرسملة تلك التكاليف، مع الإفصاح عن تكلفة الاقتراض التي يتم رسملتها خلال الفترة المالية.

تقييم الاستثمارات:

يتم الإفصاح عن السياسات المتبعة بالنسبة لما يلي:

(أ) الاستثمارات المالية:

- أساس تحديد القيمة التي تدرج أو تظهر بها القوائم المالية (التكلفة / سعر السوق).
- كيفية معالجة الفروق بين القيمة الدفاتر والقيمة السوقية للاستثمارات سواء كانت متداولة أو استثمارات طويلة الأجل.
- أساس تحديد القيمة السوقية بالنسبة للاستثمارات غير المسجلة بالبورصة.

- أساس تحديد القيمة الدفترية للاستثمارات المتداولة (تجميعي، مجموعات متجانسة، كل بند على حدة).

(ب) الاستثمارات العقارية:

- أساس تحديد القيمة التي تدرج أو تظهر بها القوائم المالية.

(ج) طريقة المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة في القوائم المالية المستقلة للشركة القابضة.

معالجة عقود المقاولات:

يجب الإفصاح عن السياسة المتبعة في المحاسبة عن عقود المقاولات، والطريقة المستخدمة لتحديد إيرادات العقود.

معالجة المنح والمساعدات:

يجب الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة في إثبات المنح والمساعدات بما في ذلك أسلوب عرضها في القوائم المالية، وكذلك الشروط والالتزامات التي لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها.

التغيرات في السياسات المحاسبية:

يجب الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية (إن وجدت) واثر تلك التغيرات وأسبابها.

٣ ـ بيانات تفصيلية لعناصر القوائم المالية:

(أ) الأصول طويلة الأجل:

الأصول الثابتة:

- بيان حركة الأصول الثابتة بأنواعها الرئيسية وحركة مجمع الإهلاك خلال الفترة المالية.

المشروعات تحت التنفيذ:

- بيان حركة المشروعات تحت التنفيذ خلال الفترة المالية.

الاستثمارات طويلة الأجل:

- بيان تحليلي للاستثمارات طويلة الأجل في أسهم سواء المسجلة أو غير المسجلة بالبورصة يوضح حركة هذه الاستثمارات والقيمة السوقية للمدرج منها في البورصة.
- بيان تحليلي للاستثمارات في سندات يوضح القيمة الاسمية للسندات، والرصيد المتبقي من خصم أو علاوة الإصدار، دون إهلاك أو تسوية في تاريخ إعداد القوائم المالية، وسعر الفائدة، وشروط سداد السندات، وكذلك ما يستحق تحصيله منها خلال السنة المالية التالية.
- بيان تحليلي للاستثمارات العقارية يوضح حركة هذه الاستثمارات خلال الفترة المالية مع إيضاح القيمة السوقية لها.

قروض طويلة الأجل (للغير):

- بيان تحليلي للقروض طويلة الأجل الممنوحة للغير، والضمانات المتعلقة بها، وسعر الفائدة، وشروط السداد، وكذلك ما يستحق تحصيله منها خلال السنة المالية التالية.

الأرصدة المدينة طويلة الأجل:

- بيان تحليلي للأرصدة المدينة طويلة الأجل يوضح حركة هذه الأرصدة وكذلك ما يستحق تحصيله منها خلال السنة المالية التالية.

الأصول غير الملموسة:

- بيان تحليلي للأصول غير الملموسة يوضح حركة هذه الأصول والمدة المقدرة لاستهلاك هذه الأصول.

(ب) حقوق الملكية:

- بيان رأس المال المصرح به.
- بيان تفصيلي يوضح حركة رأس المال المصدر، وعدد الأسهم المصدرة والقيمة الاسمية والأقساط التي لم تسدد بعد من رأس المال والأقساط المتأخر سدادها وذلك بالنسبة لكل نوع من أنواع الأسهم.
- بيان الحقوق والامتيازات والقيود على توزيعات الأرباح واستيراد رأس المال (إن وجدت).
- بيان التوزيعات المتأخرة للأسهم الممتازة (إن وجدت).

(ج) الالتزامات طويلة الأجل:

القروض طويلة الأجل:

- بيان تحليلي للقروض طويلة الأجل يوضح حركة هذه القروض وكذلك الضمانات المتعلقة بها وأية قيود على أصول لمنشأة (رهن) وسعر الفائدة، وشروط السداد، وأيضا ما يستحق سداده من القروض طويلة الأجل خلال السنة المالية التالية.

السندات:

- بيان تحليلي للسندات يوضح القيمة الاسمية، والرصيد المتبقي من خصم أو علاوة الإصدار دون إهلاك أو تسوية في تاريخ إعداد القوائم المالية، وسعر الفائدة، وشروط السداد لهذه السندات ومدي إمكانية تحويلها إلى مساهمات، وكذلك ما يستحق سداده من هذه السندات خلال السنة المالية التالية.

الالتزامات الأخرى طويلة الأجل:

- بيان تحليلي للالتزامات الأخرى طويلة الأجل يوضح قيمتها وما يستحق سداده منها خلال السنة المالية التالية.

(د) الالتزامات المتداولة:

- بيان تحليلي للالتزامات المتداولة يوضح القروض قصيرة الأجل المستحقة للبنوك والسحب على المكشوف وغيرها من التسهيلات البنكية والأرصدة المستحقة للموردين وأوراق الدفع والبنود الهامة من الالتزامات المتداولة الأخرى.

(هـ) المخصصات:

- بيان تحليلي لأهم المخصصات يوضح رصيد كل من هذه المخصصات في أول الفترة المالية والمستخدم منها خلال الفترة المالية وأرصدتها في نهاية الفترة المالية.

عناصر أخرى بالقوائم المالية:

- بيان تحليلي لأية بنود أو أرقام هامة أخرى بالقوائم المالية.
- بيان الشركة التابعة والشركات الشقيقة ونسبة المساهمة في كل منها.
- المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة (شركات قابضة – تابعة – شقيقة – أعضاء مجلس الإدارة ... الخ).

يجب الإفصاح عن طبيعة وقيمة المعاملة مع هذه الأطراف وكيفية تحديد هذه القيمة إذا اختلفت عن أسلوب العادي لتعاملات الشركة مع الأطراف الأخرى.

- بيان الموقف الضريبي للشركة.

- بيان ربحية السهم.
- الإفصاح عن مخاطر الأدوات المالية (العملات الأجنبية ــ الفوائد ــ الائتمان).

الارتباطات الرأسمالية:

يتم ذكر المبالغ المتعاقد عليها وغير المسجلة بالدفاتر.

الالتزامات الاحتمالية:

يتم الإفصاح عن طبيعة ومبلغ الالتزام المحتمل.

٤ـ الأحداث التالية لتاريخ الميزانية:

يتم الإفصاح عن طبيعة تلك الأحداث التي لا تتطلب تعديل للأرقام المدرجة بالقوائم المالية إذا كانت هامة، مع تقدير الأثر المالي لها أو ذكر عدم إمكانية تقديره.

ثانيا: الحسابات التحليلية:

وتشمل:

١ ــ حـ/ تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة.

٢ ــ حـ / المتاجرة

٣ ــ حـ / الأرباح والخسائر.

١ ــ حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة[1]

			الدليل المحاسبي	سنة المقارنة				الدليل المحاسبي	سنة المقارنة
		تكاليف الإنتاج	٣٦		—		مخزون إنتاج غير تام اخر الفترة (٣)	١٦٢	
		خامات ومواد ووقود وقطع غيار	٣٦١						
		أجــــور	٣٦٢		--		مخزون إنتاج تام اخر الفترة(٢)(٣)	١٦٣	
		تكاليف أخــرى:	٣٦٣						
		خدمات مشتراه	٣٦٣١		—		مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع اخر الفترة	١٦٤	
		الاهلاك والاستهلاك	٣٦٣٢						
		فوائد	٣٦٣٣		—		تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة (مرحل لحساب المتاجرة)		
	—	إيجارات عقارات (أراضي ومباني)	٣٦٣٤						
		ضرائب عقارية	٣٦٣٥						
		ضرائب غير مباشرة على النشاط	٣٦٣٦						
		مخزون إنتاج غير تام أول الفترة	١٦٢						
		مخزون إنتاج أول الفترة	١٦٣						
		مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع أول الفترة	١٦٤						
		مشتريات بضائع بغرض البيع	٣٤						

---

(١) طبقا لأسلوب الجرد الدفتري الدوري للمخزون، أما في حالة اتباع أسلوب الجرد الدفتري المستمر فيظهر في الجانب المدين من هذا الحساب كل من تكلفة إنتاج الوحدات المباعة (مستخرج من حساب مخزون إنتاج تام)، وتكلفة شراء الوحدات المباعة (مستخرج من حساب مخزون بضائع مشــتراه بغــرض البيع)، ولا مجال لظهور حسابي مشتريات بضائع بغرض البيع، وتكاليف الإنتاج، وحسابات المخزون أول واخر الفترة.

(٢) يشمل المخزون لدي الغير في اخر الفترة المالية.

(٣) يراعي أن يقفل في هذا الحساب مخصصات هبوط أسعار المخزون التي تم تحميلها على الفترة المالية، كما يراعي معالجة أي رد لقيمة المخصصات التي انتفي الغرض منها كتخفيض لتكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة.

١ ــ حساب المتاجــرة
عن الفترة المالية من / / إلى / /

			الدليـــــل المحاسبي	ســـــنة المقارنة				الدليـــــل المحاسبي	ســـــنة المقارنة
		تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة (منقول)					إيرادات النشاط	٤١	
		التكاليف التسويقية	٣٧			ـ	إجمالي مبيعات إنتاج تام:	٤١١	
	ـ	مواد ووقود وقطع غيار	٣٧١			(ـ)	مردودات داخلة من مبيعات سنوات سابقة	٤١١١	
	ـ	أجـــــور	٣٧٢			(ـ)	ـ مرتجعات مبيعات	٤١١٢	
	ـ	تكاليف أخـــرى	٣٧٣			(ـ)	خصم مسموح به	٤١١٣	
	ـ	خدمات مشتراه	٣٧٣١			(ـ)	مسموحات مبيعات	٤١١٤	
	ـ	الإهلاك والاستهلاك	٣٧٣٢			ـ	صافي مبيعات إنتاج تام		
	ـ	إيجارات عقارات (أراضي ومباني)	٣٧٣٤			ـ	إجمالي مبيعات بضائع مشتراه:	٤١٢	
	ـ	ضرائب عقارية	٣٧٣٦			(ـ)	مردودات داخلة من مبيعات سنوات سابقة	٤١٢١	
	ـ	ضرائب غير مباشرة على النشاط	٣٧٣٦			(ـ)	ـ مرتجعات مبيعات	٤١٢٢	
	ـ	هدايا وعينات	٣٧٣٧			(ـ)	خصم مسموح به	٤١٢٣	
	ـ	تكاليف إنتاج تام / بضائع مشتراه	٣٧٣٨			(ـ)	مسموحات مبيعات	٤١٢٤	
						ـ	صافي مبيعات بضائع مشتراه		
ـ		تكلفة إيرادات النشاط				ـ	أرباح مبيعات تقسيط تخص العام	٤١٣	
						ـ	خدمات مباعة	٤١٤	
						ـ	إيرادات تشغيل للغير	٤١٥	
						ـ	عائد عقود تأجير تمويلي	٤١٦	
					ـ	ـ	إيرادات النشاط الأخرى	٤١٧	
							منح وإعانـــات	٤٢	
ـ		مجمل الربح			ـ		مجمل الخسارة		
×					×				

٣ ــ حساب الأرباح والخسائر

عن الفترة المالية من / / إلى / /

سنة المقارنة	الدليل المحاسبي				سنة المقارنة	الدليل المحاسبي			
		مجمل الربح (رصيد مرحل من حساب المتاجرة)		ـ			مجمل الخسارة (رصيد مرحل من حساب المتاجرة)		ـ
	٤٣	إيرادات الاستثمارات وفوائد				٣٨	المصروفات الإدارية والتمويلية		
	٤٣١	إيرادات استثمارات مالية من شركات قابضة	ـ			٣٨١	مواد ووقود وقطع غيار	ـ	
	٤٣٢	إيرادات استثمارات مالية من شركات شقيقة	ـ			٣٨٢	أجــــور	ـ	
	٤٣٣	إيرادات استثمارات مالية أخرى	ـ			٣٨٣	مصروفات أخرى:	ـ	
	٤٣٤	فوائد قروض لشركات قابضة / تابعة / شقيقة	ـ			٣٨٣١	خدمات مشتراه	ـ	
	٤٣٥	فوائد دائنة أخرى	ـ			٣٨٣٢	الإهلاك والاستهلاك	ـ	
				ـ		٣٨٣٣	فوائد	ـ	
						٣٨٣٤	إيجار عقارات (أراضي ومباني)	ـ	
						٣٨٣٥	ضرائب عقارية	ـ	
						٣٨٣٦	ضرائب غير مباشرة على النشاط	ـ	ـ
	٤٤	إيرادات وأرباح أخرى				٣٥	أعباء وخسائر		
	٤٤١	مخصصات انتفى الغرض منها		ـ		٣٥١	مخصصات (بخلاف الإهلاك ومخصصات هبوط	ـ	
	٤٤٢	ديون سبق إعدامها		ـ			أسعار المخزون		
	٤٤٣	أرباح بيع أوراق مالية		ـ		٣٥٢	ديون معدومـــة	ـ	
	٤٤٤	إيرادات وأرباح متنوعة		ـ		٣٥٣	خسائر بيع أوراق مالية	ـ	
					ـ	٣٥٤	أعباء وسائر متنوعة	ـ	ـ
		صافي خسائر النشاط (رصيد منقول)		ـ			صافي أرباح النشاط (رصيد منقول)		ـ
		بعده		×			بعده		×

(تابع) حساب الأرباح والخسائر

عن الفترة المالية من / / إلى / /

			الدليل المحاسبي	سنة المقارنة				الدليل المحاسبي	سنة المقارنة
-		صافي خسائر النشاط (رصيد منقول)					صافي أرباح النشاط (رصيد منقول)		
		خسائر فروق عملة	٣٥٥				أرباح فروق عملة	٤٤٥	
		مصروفات سنوات سابقة	٣٥٦				إيرادات سنوات سابقة	٤٤٦	
		خسائر رأسمالية	٣٥٧				أرباح رأسمالية	٤٤٧	
		خسائر غير عادية	٣٥٨				إيرادات وأرباح غير عادية	٤٤٨	
		صافي الربح (قبل خصم ضرائب الدخل)							
		ضرائب الدخل	٣٥٩						
		صافي الربح					صافي الخسارة		
×	×				×	×			

١ ــ حساب توزيع الأرباح
عن الفترة المالية من / / إلى / /

		البيان	الدليل المحاسبي	سنة المقارنة			البيان	الدليل المحاسبي	سنة المقارنة
		احتياطات	٢٢			–	صافي الربح (مرحل من حساب الأرباح والخسائر)		
	–	احتياطي قانوني	٢٢١			–	أرباح (أو خسائر) مرحلة من العام السابق		
	–	احتياطي نظامي (يذكر تفصيلا)	٢٢٢			–	احتياطيات محولة (تذكر تفصيلا)		
	–	احتياطي رأسمالي (إن وجد)	٢٢٣						
	–	إحتياطيات أخرى (تذكر تفصيلا)	٢٢٤						
–									
		أرباح موزعــة							
	–	توزيعات للمساهمين (بواقع ..للسهم)	٢٨٥						
	–	توزيعات للعاملين	٢٨٥						
	–	مكافأة أعضاء مجلس الإدارة	٢٨٥						
	–	توزيعات أخرى (تذكر تفصيلا)	٢٨٥						
–									
–		أرباح مرحلة للعام التالي	٢٣						
–					–				

تطبيقات على الباب الثالث

السؤال الأول: عن التحقق من أرصدة العملاء:

ظهرت الأرصدة الآتية بميزانية إحدى الشركات

٥٥٠٠٠	عمـــلاء
٥٠٠٠	ـ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
٥٠٠٠٠	

فإذا علمت أن تفاصيل حسابات أستاذ العملاء كانت كما يلي:

حسابات مدينة	٦٠٠,٠٠٠
حسابات دائنة شاذة	٥٠,٠٠٠
إجمالي العملاء	٥٥,٠٠٠

المطلوب:

١ ـ أن تبين كيف تتحقق لغرض المراجعة من كل بند من البنود الظـــاهرة بالميزانية العمومية.

٢ ـ أن تنتقد الطريقة التي عرضت بها البنود السابقة في الميزانية العمومية إن كان هناك مجالا للنقد.

السؤال الثاني:

عند التحقق من أرصدة حسابات العملاء، تعتبر المصادقات قرينة كافية للتحقق من هذا الأصل، ناقش هذه العبارة. من حيث أنواع المصادقات التـــي يمكن للمراجع استخدامها ـ الشروط الواجب توافرها في المصادقات حتـــى يمكن للمراجع الاعتماد عليها.

السؤال الثالث:

وضح موقفك كمراجع تجاه ما يلي:

١ ــ قامت الشركة بعدم احتساب مخصصات إهلاك المباني على أســاس أن القيمة الدفترية تساوي صفرا.

٢ ــ تقوم الشركة بحساب قسط الإهلاك على أساس القيمة السوقية لها نظرا للارتفاع المستمر في أسعارها.

٣ ــ اشتريت الشركة آلات من الولايات المتحدة الأمريكية وحملتها بقيمــة الاعتماد المستندي الخاص بشراؤها، وقد حملت عمولة مصاريف البنـك عن هذا الاعتماد على حساب المصروفات العمومية على ساس أنها لــم تعمل بعد.

السؤال الرابع:

بصفتك مراجعا خارجيا لحسابات إحدى الشركات المساهمة الصناعية، وعند فحصك للحسابات تمهيدا لإعداد التقرير وجدت ما يلي:

١ ــ تكاليف حملة إعلانية لترويج المنتجات الجديدة للشركة والتــي بلغـت ٤٠,٠٠٠ج ويرى مجلس الإدارة تحميلها بالكامل لأرباح هذا العام.

٢ ــ قومت الشركة البضاعة التامة بالتكلفة الكلية بينما اعتدت في الســنوات السابقة تقويمها على أساس التكلفة المباشرة مما نتج عنــه زيــادة فــي الأرباح قدرها ٧٠,٠٠٠جنيه.

٣ ــ أن الآلات قد أهلكت دفتريا بالكامل فيما عدا مبلغ جنيه واحد للتذكـــرة وأن الآلات لا زالت تعمل في الإنتاج.

٤ ــ أنه يجب حجز ١٠% من الأرباح الصافية القابلـــة للتوزيــع لتكويــن احتياطي تدعيم نظرا للارتفاع المستمر في الأسعار.

٥ ــ أنه يراد إظهار رصيد واحد لحساب البنوك بالرغــم مــــن أن هنـــاك رصيد للحساب الجاري في بنك مصر الدولي ورصيد للحساب الجــاري بنك القاهرة.

السؤال الخامس:

عند قيامك بفحص القوائم المالية لإحدى الشركات وجدت زيادة كبــيرة في قيمة إهلاك الأصول الثابتة هذا العام وبالرجوع إلى دفـــاتر ومســتندات الشركة تبين لك أن الشركة قــد قامت بشراء آلات جديدة هــذا العام وأنـــها تتبع طريقـــة القسط الثابت في احتساب أقساط الإهـــلاك لأصولها القديمة إلا أنها قامت باحتساب أقساط إهـــلاك للآلات الجديدة المشتراه علــــى أســـاس القسط المتناقص.

المطلوب:

بصفتك مراقبا للحسابات، هل يؤثر ذلك على معيار الثبات في تطبيــق القواعد المحاسبية المتعارف عليها ويتطلب منك ذلك الأمـــر التحفــظ فــي التقرير الذي تعده بنتائج الفحص.

السؤال السادس:

هل توافق أو لا توافق على العبارات التالية مع إبداء السبب بإختصار:

١ ــ من القواعد الأساسية لرقابة الداخلية مسئولية الموظفين عن الأصـــول التي في عهدتهم وتسجيل بياناتها في السجلات.

٢ ــ يتأثر تقدير مدي كفاية القرينة بدرجة الخطر المصاحبة للعنصر محــل الدراسة.

٣ ــ تعتبر المستندات الداخلية (تعد من داخل المنشأة) باستمرار من أضعف القرائن التي يتحصل عليها العميل.

السؤال السابع:

اختار الإجابة الصحيحة عن كل مما يلي مع بيان سبب أو أسباب اختيارك لها فيما لا يزيد عن ثلاثة أسطر:

١ ــ تقضي المبادئ المحاسبية المتعارف بتقييم مخزون آخر المدة بـ

أ ــ التكلفة التاريخية. ب ــ التكلفة أو السوق أيهما أقل.

ج ــ التكلفة الجارية. د ــ لا شيء مما سبق.

٢ ــ عندما تقوم إدارة الوحدة الاقتصادية بتغيير طريقة تسعير المواد المنصرفة من المخازن.

من طريقة الوارد أولا أو صادر أولا إلى طريقة الوارد أخيرا صادر أولا على مراجع الحسابات:

أ ــ الموافقة على التغيير.

ب ــ عدم الموافقة على هذا التغيير.

ج ــ أن يتأكد من أن الإدارة قد اتبعت ما وجب اتباعه من الإفصاح عن هذا التغيير وأثره على نتيجة الأعمال والمركز المالي.

د ــ لا شئ مما سبق.

السؤال الثامن:

مسئولية مراجع الحسابات بالنسبة للمخزون هي:

- التأكد من أن الطرق التي اخترتها الوحدة الاقتصادية لتقييم عناصر المخزون تلقى قبولا عاما في مهنة المحاسبة والمراجعة.

- التأكد من تطبيق هذه الطرق تطبيقا سليما.
- التأكد من تطبيق نفس الطرق في السنة أو السنوات المالية السابقة.
- كل ما سبق.

السؤال التاسع:

يحصل مراجع الحسابات على خطاب من الإدارة بصحة مخزون آخر المدة من حيث الكمية والتكلفة بهدف:

أ ـ تخفيض نطاق المراجعة والفحص بالنسبة للمخزون.

ب ـ التأكد من صحة تقييم المخزون.

ج ـ إخطار الإدارة أن المسئولية الأولي فيما يتعلق بهذا العنصر تقــع عليهم.

د ـ لا شئ مما سبق.

السؤال العاشر:

اختار الإجابة الصحيحة لكل مما يلي مع بيان سبب أو أسباب اختيارك فيما لا يزيد عن ثلاثة أسطر.

١ ـ تقضي المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

أ ـ تقويم الاستثمارات المالية بالتكلفة التاريخية.

ب ـ عمل مخصص هبوط أسعار أوراق مالية عندمـــا تقــل القيمـــة السوقية للاستثمارات عن تكلفتها التاريخية.

ج ـ عمل مخصص هبوط أسعار أوراق مالية عندمـــا تقــل التكلفـــة التاريخية للاستثمارات عن قيمتها السوقية.

د ـ لا شئ مما سبق.

٢ ــ لا يلجأ المراجع إلى استخدام نظام المصادقات في إحدى الحالات التالية:

أ ــ إذا كانت الوحدة الاقتصادية متأكدة من صحة الأرصدة.

ب ــ إذا كان لدي الوحدة الاقتصادية قسم للائتمان.

ج ــ إذا كان لدي الوحدة الاقتصادية قسم للشئون القانونية.

د ــ لا شئ مما سبق.

السؤال الحادي عشر:

أحد إجراءات التحقق من وجود الأصل الثابت هو الملاحظة وتوجد طرق أخرى أكثر فعالية في بعض الحالات.

أشرح طرق تجميع قرائن عن وجود كل من الأصول التالية لخلاف استخدام طريقة الملاحظة:

أ ــ بئر بترول منتج. ب ــ مبني سكني.

ج ــ سيارة. د ــ منجم مستأجر.

السؤال الثاني عشر:

ضع علامة صح أو خطأ أمام العبارات التالية مع التعليل:

١ ــ يقوم المراجع بإعداد مذكرة التسوية لمطابقة نتيجة الجرد الفعلي للخزينة مع الرصيد الدفتري.

٢ ــ عند مراجعة المدفوعات النقدية بشيكات ينبغي على المراجع التحقق من وجود توقعين على الشيك.

٣ ــ عند مراجعة مدفوعات الأجور يجب على المراجع التحقق من الوجود الفعلي للأسماء الواردة لكشوف الأجور والمرتبات.

٤ ـ عند مراجعة حساب قسط الإهلاك وفقا للنظام المحاسبي الموحد يتم استبعاد قيمة الخردة أو النفاية لتكوين احتياطي ارتفاع أسعار أصول ثابتة.

٥ ـ عند مراجعة المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة يجب على المراجع التأكد من جدية الانفاق وعدم صوريته.

٦ ـ عند مراجعة المخزون الفعلي، يهتم المراجع بجرد المخزون دون الاهتمام بتقادم المخزون.

٧ ـ يجب على المراجع الإشارة إلى تقرير الخبير في تقرير المراجعة النهائي.

٨ ـ عند مراجعة الأصول الثابتة يجب التحقق من حسابات الصيانة والإصلاحات للتأكد من عدم رسملة المصروف الإيرادي.

حالات عملية

الحالة الأولي:

أصدرت شركة القاهرة الكبرى للتجارة والمقاولات (شركة توصية بسيطة) خطابا بتكليف السيد / أحمد كمال (محاسبون ومراجعون قانونيون) لمراجعة حسابات الشركة عن السنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ وإعداد تقرير عن ذلك ــ ولقد اتضح للمراجعين الموفدين من قبل المكتب ما يلي:

١ ــ يتضمن حساب الأرباح والخسائر على بند احتياطي تجديدات وتوسعات بمبلغ ٦٠٠٠جنيه، ٤٠٠٠ احتياطي شراء أصول ثابتة.

٢ ــ يتضمن العقد الأساسي للشركة على ضرورة حجز احتياطي عام من صافي الربح بمعدل ١٠% من صافي الربح واحتياطي تجديد وتوسعات بقيمة ٦٠٠٠ جنيه ــ ولقد تبين عدم إدراج ذلك بحساب التوزيع.

٣ ــ قامت الشركة بمضاعفة معدلات الإهلاك للأصول الثابتة بمبلغ قدره ١٠٠٠٠ جنيه وذلك لغرض تدعيم المركز المالي للشركة كما أوضح ذلك المسئولون بالشركة.

٤ ــ لم تقم الشركة بتكوين مخصص ديون مشكوك فيها هذا العام وذلك لزيادة احتمالات تحصيل بند المدينين بالكامل وقيمته ٩٠٠٠٠٠ جنيه (تبلغ نسبة الديون المشكوك فيها ٤% من العملاء).

٥ ــ اعتادت الشركة على تقييم المخزون السلعي بسعر التكلفة وتبين أن إدارة الحسابات قد طبقت سياسة سعر السوق للعام الحالي وقد تم تكوين مخصص هبوط أسعار بضاعة قيمته ٣٠٠٠ جنيه وذلك نظرا لانخفاض سعر السوق عن سعر التكلفة للمخزون السلعي، فإذا علمت أن صافي الربح الذي أظهره حساب الأرباح والخسائر للشركة بلغ ٣٠٠٠٠٠جنيه.

المطلوب:

١ ــ توضيح ما يبديه المراجعون من آراء بشأن الملاحظات السابقة في ضوء الأصول العلمية والعملية المتعارف عليها.

٢ ــ تحديد رقم صافي الربح الذي يعتبر صحيحا من وجهة نظر المراجع.

الحالة الثانية:

فيما يلي حساب الأرباح والخسائر المعد عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ للشركة المصرية للاستثمار والتجارة

المبلغ	البيان		المبلغ	البيان
٩٤٠ ٠٠٠	مصروفات إدارية		٣٢٠٠ ٠٠٠	مجمل الربح
٨٦٠ ٠٠٠	مرتبات وأجور		١٣٠ ٠٠٠	خصم مكتسب
	إهلاكات:		٢٥ ٠٠٠	إيراد عقار
	٢٠٠ ٠٠٠ آلات		٥٣ ٢٠٠	أرباح إعادة تقييم استثمارات
	٩٠ ٠٠٠ أثاث			
	٦٥ ٠٠٠ مباني			
١٥٠٠	مصروفات نور ومياه			
٢٠ ٠٠٠	مخصص موازنة أسعار الدولار			
٣٤٠ ٠٠٠	مخصص توسعات وإنشاءات			
٨٥ ٠٠٠	خصم مسموح به			
٢٣ ٠٠٠	مصروفات دعاية وإعلان			
٥٩٠ ٢٠٠	صافي الربح			
٣٤٠ ٨٢٠٠			٣٤٠ ٨٢٠٠	

وعند عرض القوائم المالية على المراجع الحسابات أبدى الملاحظات التالية:

١ ــ إن بند المصروفات العمومية والإدارية يتضمن مبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه رصيد مصروفات دراسة الجدوى الاقتصادية والمصروفات القانونية والتأسيسية الأخرى للشركة والتي تم تحديد ٥ سنوات لامتلاكها علما بأن الشركة قد تأسست في ١ / ١/ ١٩٩٩.

٢ ـ تمثل أرباح إعادة تقييم الاستثمارات الزيادة المتراكمة في أسعار الأسهم منذ بداية السنة المالية إلى نهايتها ببورصة الأوراق المالية.

٣ ـ تحتفظ الشركة بأرصدة مقومة بالدولار وذلك لمواجهة عمليات الشراء من خارج مصر وتقوم الشركة بتكوين مخصص موازنة أسعار الدولار لمقابلة الزيادة المتوقعة في أسعار الدولار.

المطلوب:

توضيح رأيك في الملاحظات التي أبدها مراجع الحسابات وإعداد حساب الأرباح والخسائر كما تراه صحيحا.

الحالة الثالثة:

فيما يلي المركز المالي للشركة المصرية للصناعات الغذائية في ٢٠٠١/١٢/٣١.

١٠ ...		نقدية بالخزينة	١٠٠ ...	أوراق الدفع
٢٠ ...		نقدية بالبنك	٢٠٠ ...	التزامات عرضية
				حقوق الملكية
٤٠ ...		مدينون (صافي)	٢٠٠ ...	أسهم عادية
٦٠ ...		بضاعة آخر المدة	١٠ ...	علاوة إصدار
٤٠ ...		استثمارات في أوراق مالية		
١٠٠ ...		أراضي		
	٢٠٠ ...	مباني		
	٦٠ ...	ـ مجمع الإهلاك		
١٤٠ ...				
	١٥٠ ...	آلات		
	٥٠ ...	مخصص إهلاك		
١٠٠ ...				
٥١٠ ...			٥١٠ ...	

وقد أبدى مراجع الحسابات الملاحظات التالية:

١ ــ تتضمن بضاعة آخر المدة بضاعة أمانة لدي لغير بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وبضاعة أمانة لدي الشركة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

٢ ــ يتضمن بند الاستثمارات في الأوراق المالية أسهم خزانة كانت الشركة قد اشترتها بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه.

٣ ــ مخصص الديون المشكوك فيها قد بلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

٤ ــ تتضمن الالتزامات العرضية خسائر محتملة لقضايا مرفوعة على الشركة بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه وأرباح محتملة لقضايا أخرى ١٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

١ ــ إبداء رأيك في الملاحظات التي أبداها المراجع.

٢ ــ إعداد المركز المالي الصحيح من وجهة نظرك.

الحالة الرابعة:

الحالات التالية تمثل مواقف مختلفة نتجت بعد القيام المراجع الخارجي بإعداد تقريره عن الميزانية والحسابات الختامية لإحدى الشركات المساهمة المصرية ــ والمطلوب تحديد مدى ونطاق مسئولية المراجع في كل حالة منها:

١ ــ اقتصرت الاختبارات التي قام بها المراجع للأرصدة المدينة طرف الغير على بند المدينين دون بند أوراق القبض، وقد اتضح أن هناك كمبيالة قيمتها ٦٠٠٠٠ جنيه ضمن رصيد أوراق القبض لا يمكن تحصيلها نظرا لإشهار إفلاس الشخص المسحوب عليه هذه الكمبيالة.

٢ ـ لم يوضح المراجع في الملاحظات المتممة لتقريره أن لـدي الشـركة آلات لم تستعمل بعد قيمتها بسعر التكلفة ٥٠٠٠٠ جنيه وذلـك بسـبب نقص قطع الغيار.

٣ ـ تعتمد الشركة على أساس التقدير الشخصي في تقييم المخزون السـلعي من الإنتاج التام وغير التام ولقد ذكر المراجع في ملاحظاته أن الشـركة لا تمسك حسابات تكاليف منتظمة.

٤ ـ اعتمد المراجع في تقييم المخزون السلعي للشركة على شـهادة الإدارة دون حضوره للجرد الفعلي والسعر.

٥ ـ هناك مغالاة في رقم مخصص الديون المشكوك فيـها ولـم يسـتطع المراجع اكتشاف ذلك في حدود ما قام به من فحص لحسابات الشـركة في ضوء العناية المهنية المطلوبة.

الحالة الخامسة:

انعقدت الجمعية العمومية لإحدى الشركات المساهمة (قطاع خـاص) في ٢٠٠٢/١/٣ لمناقشة الميزانية العمومية وحسابات نتيجة العمال وتقريـر مراجع الحسابات عن السنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١.

وقد أسفرت نتيجة المناقشة عما يلي:

١ ـ إن مراجع الحسابات قام بتصميم نظام تكاليف للشركة ممـا أدي إلـى حدوث تعديل في الأسس المتبعة في تقييم المخزون السلعي عمـا كـان متبعا في الفترات المحاسبية السابقة، ولقد ترتب على ذلك انخفاض قيمة المخزون بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه.

٢ ـ قامت الشركة بشراء معدات قيمتها ٥٤٦٠٠ جنيه لحماية البيئـة مـن التلوث المتسبب عن طريق الشركة، ولقد تم اسـتهلاك تلـك المعـدات

بالكامل خلال العام، ولقد وافق، المراجع على ذلك نظرا لعدم درايته بالعمر الإنتاجي لتلك المعدات علما بأن تاريخ الشراء هو ٢٠٠١/٧/١ ومعدل الإهلاك المتعارف عليه لها هو ٢٠% سنويا.

٣ ــ يشمل بند المدينين مبلغ ١٦٠٠٠ جنيه تستحق على بعض العملاء منذ ٤ سنوات ولم يشر المراجع إلى ذلك في تقريره.

المطلوب:

إبداء رأيك في الانتقادات التي وجهتها الجمعية العمومية إلى مراجع الحسابات مع تعليل إجابتك.

الحالة السادسة:

قررت الجمعية العمومية للمساهمين لإحدى الشركات المساهمة تكليفك للعمل مراجع للحسابات عن السنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ وخلال مراجعتك لحسابات الشركة واجهتك الأمور التالية:

١ ــ قامت الشركة بشراء آلة لتقطيع الرخام في ٢٠٠١/٧/١ تكلفتها ١٠٠٠٠٠ جنيه وتشمل هذه القيمة مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ثمن طقم منشار تقدر طاقته الإنتاجية ١٠٠٠٠ ساعة دوران وقامت بتحميل قيمة الطقم بالكامل على حساب الأرباح والخسائر.

٢ ــ لم يتم حجز الاحتياطي العام بالمبلغ الدوري الذي اعتدت عليه الشركة وقدره ١٠٠٠٠ جنيه وذلك طبقا لقرار مجلس الإدارة.

٣ ــ هناك بضاعة أمانة مودعة لدي الغير بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه لم تشملها كشوف جرد المخزون السلعي.

٤ ــ هناك خسائر رأسمالية قدرها ٦٥٠٠٠ جنيه تحملتها الشركة قيمة بيع آلات لقرار مجلس الإدارة بناء على اقتراح المدير المالي للشركة.

٥ ــ قامت الشركة بتعديل سياسة تسعير المخزون من سياسة الوارد أولا يصرف أولا إلى سياسة الوارد أخيرا يصرف أولا.

٦ ــ هناك عميل مدين للشركة بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه تم إشهار إفلاسه وقررت الشركة إعدام هذا الدين في السنة التالية بدلا من السنة الحالية حتى لا يؤثر على أرباح العام الحالي.

المطلوب:

إبداء رأيك في الأمور السابقة بما يؤدى إلى إنجاز مهمتك كمراجع حسابات وفقا للعناية المهنية المتعارف عليها.

الحالة السابعة:

لدي إجراء الجرد الفعلي لرصيد النقدية بالخزينة ولدي البنك بإحدى شركات المقاولات أسفرت عملية الجرد في ٢٠٠١/١٢/٣١ عن ما يلي:

	الرصيد الفعلي	الرصيد الدفتري
الحساب الجاري لدي البنك	٥١٢ ٠٠٠	٦٢٠ ٠٠٠
حساب الإيداع لدي البنك	٤٢٠ ٠٠٠	٤٢٠ ٠٠٠
نقدية بالخزينة	٣٨٠ ٠٠٠	٣٩٠ ٠٠٠
نقدية عهده المصروفات النثرية	٧٣ ٠٠٠	٦٩ ٠٠٠
نقدية عهده مديري مواقع العمل	٧٥ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠

وقد انتدبتك هذه الشركة ــ بصفتك مراجعا قانونيا لغرض فحص الأرصدة النقدية لديها والتأكد من عدم وجود اختلاس في أحد بنود هذه الأرصدة ولقد أسفرت عملية الفحص عما يلي:

١ ــ إن كافة المبالغ المحصلة من العملاء يتم إيداعها في حساب جاري الشركة لدي البنك ولقد تبين استلام مدير أحد مواقع العمل بشيك قيمته

٣٠٠٠٠٠جنيه لكنه لم يسلمه للإدارة المالية بعد ــ ولقد تبين بعد ذلــك أنه قد تم صرفه وأودع نصفه لحساب الشركة ولم يخطر البنك الشــركة بذلك بعد.

٢ ــ اتضح من فحص حساب النقدية بالخزينة أن مرتبات شهر ديسمبر لــم تثبت بالدفاتر بعد وقيمتها ١١٠٠٠٠ جنيه.

٣ ــ حسابات العهد النقدية لدي مديري الفرع يتم تسويتها شهريا واتضح من فحص حساب أحد مديري المواقع أن هناك عهدة نقدية قيمتــها ٢٠٠٠٠ جنيه لم تقدم عنها مستندات بعد ولقد قدمها المدير بعد ذلك للمراجع.

٤ ــ إن هناك مبلغ قيمته ٤٠٠٠ جنيه مقابل مصروفات نثرية تم قيده مرتين بدفتر النقدية.

المطلوب:

١ ــ توضيح التقرير الذي تقدمه موضحا كافة الملاحظات والتوصيات التــي تبديها والتي تسفر عنها إجراءات الفحص لأغراض التأكد من ســلامة حركة النقدية بالشركة.

٢ ــ توضيح مدي مسئولية المراجع الفاحصي عن الاختلاسات النقديــة إذا فرض أنه وقــد سبق له إعداد تقرير عما حدث المعلومــات الــواردة بالقوائم المالية.

الحالة الثامنة:

تقوم الشركة المصرية لصناعة الأسمنت (شركة مســاهمة مصريــة) بإنتاج عدة منتجات من المادة الخام (س) ولقد قامت الشركة بإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية كما تظهر في ٢٠٠١/١٢/٣١ وتم تقديمها إلــى مراجع الحسابات الذي أبدى الملاحظات التالية:

١ ــ لم تمسك الشركة حسابات تكاليف منتظمة تمكنها من تقييم الإنتاج التام وتحت التشغيل ــ سواء المباع أو المتبقي بالمخازن آخر المدة.

٢ ــ قامت الشركة بتحميل تكلفة المنتجات تحت التشغيل وقيمتها ٣٦٠٠٠٠جنيه على المخزون من الإنتاج التام وتم تقييم المخزون بسعر السوق على أساس إضافة ٢٥%مقابل الأرباح والمصروفات الإدارية إلى سعر التكلفة.

٣ ــ يوجد اختلاف في معدلات الأداء والتشغيل بين مجموعة الآلات التي تقوم بالعمليات الإنتاجية الرئيسية مما يؤدى إلى اختلاف معدلات تكلفة التشغيل بين آلة وأخرى ــ ولقد أدى ذلك إلى تحمل الشركة بخسائر قيمتها ١٦٠٠٠ جنيه عن العام الماضي.

٤ ــ تقترح الشركة توزيع أرباح عن العام الحالي عن طريق استخدام جزء من الاحتياطي العام ٨٥٠٠٠٠ جنيه وذلك على الرغم من تحقيقها للخسائر المشار إليها.

٥ ــ لم تتمكن الشركة من جرد المخزون السلعي بدقة ولذلك تم تقييم عناصره باستخدام أسلوب تقديري من قبل الفنيين بالشركة ــ وذلك سواء المخزون من الإنتاج التام وقت التشغيل أو المواد الخام.

٦ ــ هناك حساب أعمال تحت التنفيذ (توسعات) يرجع تاريخ ضمه منذ عام ١٩٩٧ حتى تاريخ إعداد الميزانية على الرغم من أن الفترة التقديرية المحددة كانت ٣ سنوات إلا أن تغيير مجلس إدارة الشركة خلال الخمس سنوات السابقة لعدة مرات أدى إلى تعديل السياسة التوسعية تبعا لذلك.

المطلوب:

توضيح مدي مسئولية مراجع الحسابات عن النواحي السابقة والتي أسفرت عنها مراجعة حسابات الشركة.

الباب الرابـع

تقرير مراجع الحسابات

الباب الرابع

تقرير مراجع الحسابات

يتضمن هذا الباب الموضوعات التالية:

أولا: مفهوم التقرير وأهميته.

ثانيا: عناصر التقرير.

ثالثا: معايير إعداد التقرير.

رابعا: التقرير النظيف والتقرير المقيد بالتحفظات.

خامسا: التقارير الأخرى التي يعدها المراجع.

سادسا: بعض النماذج للشهادات التى تصدر عن مراجع الحسابات.

وفيما يلي تلك الموضوعات:

أولا : مفهوم التقرير وأهميته :

مفهوم التقرير: هو عبارة هن وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص توافرت فيه مقومات شخصية وأخلاقية ومؤهلات علمية وخبرة عملية معينة كما توافرت له ضمانات تجعله قادراً على إبداء رأى فني محايد يعتد به، فتتضمن هذه الوثيقة في إيجاز ما قام به المراجع من عمل ورأيه في مدى انتظام الدفاتر والسجلات ودقة وسلامة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمنشأة.

أهمية التقرير: يستمد التقرير أهميته حيث يعرض فيه المراجع خلاصة مـــا قام به ومعتمد عليه أطراف متعددة في التعرف على البيانات والحقائق ونتيجة الأعمال والميزانية ومن هذه الأطراف:

(١) أصحاب رأس المال:

يعتمد أصحاب رأس المال على تقرير المراجع باعتباره وكيلاً عنـــهم في الحكم على ما حققته المنشأة من نتائج وعلى مركزها المالي، وأيضاً فـــي الحكم على مدى سلامة تصرفات مجلس الإدارة الحالي وقدرته على تصريف أمور المنشأة.

(٢) الجهات الخارجية:

تعتمد الأطراف الخارجية التي تتعامل مـــع المنشـــأة مثـــل الدائنيـــن والمستثمرين ومأموري الضرائب والبنوك على التقرير الذي يعده المراجـــع في اتخاذ قراراتها المختلفة باعتبار أن التقرير وثيقة مكتوبة يمكن ان تســـتند إليها هذه الأطراف في مساءلة المراجع والمنشأة إذا ما ثبت أن بـــه بيانـــات غير سليمة.

(٣) مراجع الحسابات:

كما أن التقرير يمكن اتخاذه حجة ضد المراجع ويستطيع المراجع أن يتخـــذه حجة له لو نسب إليه إهمال أو تقصير للدفاع عن نفسه طالمـــا قـــام بعملـــه بالعناية الواجبة وهي عناية الرجل المعتاد.

ثانيا: عناصر التقرير:

١ ــ **عنوان التقرير:** يجب أن يستخدم للتقرير عنـــوان (تقريـــر مراقـــب الحسابات) وأن يكون التقرير في وثيقة مكتوبة، وعلى ذلك فلا يصـــح

أن يقدم التقرير شفاهة، وقد نصت على ذلك القوانين أرقــام ٢٦ لسـنة ١٩٥٤ ، ١٦٧ لسنة ١٩٦١ ، ٤٤ لسنة ١٩٦٥ في مواضع كثيرة منها، كذلك قانون الشركات الجديد الصادر في سبتمبر سنة ١٩٨١.

٢ ــ **الجهة الموجه إليها التقرير**: يجب أن يوجه التقرير إلـــى العميــل أو المساهمين وليس إلى كل مساهم على حـــده أو جماعـــة خاصـــة مـــن المساهمين والتقرير هو الحساب الذي يقدمه المراجع عن نتائج وكالتـــه إلى موكليه وهم مجموع المساهمين أما في حالات الفحص الخاص فإنـــه يوجه التقرير إلى من قام بتكليف المهمة التي طلب إليه تنفيذها.

٣ ــ **الإشارة إلى المدة التي شملتها المراجعة.**

٤ ــ **أن يكون التقرير مؤرخاً**، لأن هذا التـــاريخ يحـــدد النطـــاق الزمنـــى لمسئولية المراجع، وذلك حتى لا يحاسب عن أحداث وقعت بعد تقديـــم تقريره.

٥ ــ **أن يكون التقرير واضحاً غير معقداً** لا لبس فيه ولا إبهام وأن يتمـــيز بالبساطة دون الإخلال بالجوهر وعباراته لا تحتمل أكثر من معنى واحد (١)، وألا تكون مدعاة لمزيد من المعلومات والإيضاحات وفـــي ذلـــك تنص المادة ١١ من دستور المهنة على ما يأتي:

"ويجب على مراقب الحسابات أن يستعمل في تقريـــره أســـلوباً واضحاً لا يحتمل اختلاف أو التأويل، وحتى يتحقق في محيط اللغـــة العربية أمر توحيد المصطلحات العلمية والفنيـــة المستعملة في المهنة، يجب على المحاسب والمراجع أن يتقيد باستعمال المصطلحات الفنيـــة الأكثر شيوعـــاً في محيط المهنة، وأن يقصـــر استعمالها على المعاني والمفاهيـــم المقصـــودة التي تثير اللبس".

٦ – يجب على المراجع أن يوقع على التقرير مع بيان صفته ورقم قيده في السجل مع بيان نوعية السجل وعضويته في المجامع العلمية والمهنية وغيرها، مع مراعاة أن يكون التوقيع شخصياً ولا يجوز استخدام أختام.

٧ – يجب صياغة التحفظات في التقرير بعناية بحيث تكون واضحة وكافية فيما تعطيه من معلومات للمساهمين، وبحيث لا يضطر هؤلاء إلى طلب إيضاحات أو استفسارات عن مغزى تلك التحفظات.

٨ – يجب أن يحتوى التقرير على الأقل على جميع البيانات التي يتطلبها قانون الشركات والقوانين المتعلقة بطبيعة عمل الشركة، والقانون النظامي، أو عقد تكوين الشركة.

وفي ذلك تنص المادة السادسة من دستور المهنة على ما يأتى:

" على المراقب أن يراعى سلامة تطبيق نصوص القوانين والأنظمة وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمنشأة موضوع مهنته أو التي تنظم شئونها.

ثالثا: معايير إبداء الرأى (إعداد التقرير):

تتضمن تلك المعايير ما نصت عليه توصيات مجمع المحاسبين الأمريكيين وسوف نعرض تلك المعايير الخاصة بالمجموعة الثالثة التي تغطى متطلبات إبداء الرأي وكتابة التقرير عن القوائم المالية الخاضعة للمراجعة كما في العرض التالي:

١ – يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها.

٢ – يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت مبادئ المحاسبة المتعارف عليها التي تم استخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية

الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعـــداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة وهو ما يسمى بمعيــــار ثبات تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية.

٣ ــ يفترض أن القوائم المالية تحتوى على كافة البيانات والإيضاحات التـــي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك.

٤ ــ يجب أن يحتوى التقرير على أن المراجع في القوائم المالية باعتبارهـــا وحدة واحدة وليس عن كل مفردة فيها، فالمراجع أما أن يقبـــل القوائـــم المالية بشكل عام أو يرفضها بشكل عام أيضـــاً فـــي حالـــة إذا كـــانت المفردات سليمة مثلاً ولكن تبويبها تم بشكل غـــير ســـليم يـــؤدى إلـــى التضليل رغم صحة المفردات.

وفي جميع الأحوال التي يرتبط بها اسم المراجع بالقوائم المالية يجـــب أن يتضمن التقرير توضيحا قاطعاً عن طبيعة الفحص ودرجة المسئولية التي يتحملها المراجع.

رابعاً: التقرير النظيف والتقرير المقيد بالتحفظات:

١ ــ التقرير النظيف:

يطلق على التقرير النظيف اسم التقرير المطلق أو التقرير غير المقيـــد بتحفظات أو التقرير بدون تحفظات، ويعتبر هذا التقرير من أكـــثر تقـــارير إبداء الرأي قبـــولا من وجهة نظر المنشآت التي تخضـــع قوائمـــها الماليـــة لعملية المراجعة، ومن أكثر التقارير إصداراً بواسطة المراجعين عند أدائـــهم لخدمات المراجعة.

ومدلول هذا التقرير ما يلى:

أ ــ إن تصرفات الإدارة هي في رأى المراجع سليمة تماماً .

ب ــ إن إجراءات المراجعة التي قام بها المراجع كاملة بحيث توفر له الاطمئنان والثقة التامة بالدفاتر والحسابات.

ج ــ أن المراجع حصل على جميع المعلومات والإيضاحات الكافية لإبداء رأيه في نتيجة الأعمال والمركز المالي.

د ــ لم تقع أية مخالفات لأحكام قانون الشركات أو القرارات الوزارية أو القانون النظامي للمنشأة.

وفيما يلي نموذج لتقرير نظيف:

السادة مساهمي شركة .

شركة مساهمة مصرية

قمنا بمراجعة ميزانية شركتكم كما تظهر في : / / ٢٠ المبينة أعلاه وكذا حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ وقد حصلنا على كافة المعلومات والإيضاحات التي رأينا ضرورتها لأغراض المراجعة.

من رأى أن الشركة تمسك حسابات مالية وسجلات تكاليفية منتظمة وأن الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر موضوع التقرير مطابقان مع الدفاتر والمستندات وأنهما أعدا طبقا لمقتضيات القانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ ونظام الشركة.

وقد تم الجرد بمعرفة الإدارة وفقاً للأصول المرعية والتي تم بها في السنوات السابقة.

وفي رأي وطبقاً للإيضاحات والبيانات التي أعطيت لى أن الميزانيـــة وحساب الأرباح والخسائر يعطيان صورة صادقة وواضحة عـــن المركـــز المالي للشركة في ــ /ــ/ ــ ٢٠٠ ونتيجة أعمالها عن السنة المالية المنتهيــة في ذلك التاريخ وذلك وفقاً للقواعد المحاسبة المعترف بها والتي سبق للشركة إتباعها في السنوات الماضية .

البيانات الواردة بتقرير مجلس الإدارة في الكشف التفصيلـــي المشـــار إليهما في المادتين ٤٢،٤١ من القانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ متفقة مع ما هـــو وارد بدفاتر الشـــركة في الحدود التي ثبتت فيها مثل هـــذه البيانـــات فـــي الدفاتر المالية.

المنصورة في: / /

اسم مراقب الحسابات

توقيعه

سجل المحاسبين والمراجعين رقم ....

٢ ــ التقرير المقيد بالتحفظات:

يطلق على هذا التقرير اسم التقرير مع التحفظات أو التقرير المقيـد ، ويعتبر التقرير التحفظي امتدادا معدلاً للتقرير النظيف، ويرجع هذا التعديـــل أصلاً لوجود بعض التحفظات التي يرى المراجع ضرورة الإشـــارة إليـــها ويجب على المراجع في هذا الشأن أن يحدد طبيعة هذه التحفظات مع تفسـير واضح لأسبابها وآثـــارها على المركز المالي ونتيجـــة أعمال المنشـــأة إذا أمكن ذلك.

ويتم عادة توضيح التحفظات في فقرة النطـــاق إذا مـــا كـــانت هـــذه التحفظات تتعلق بنطاق عملية المراجعة وأما إذا كانت هذه التحفظات تتعلـــق بمخالفة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فيجوز الإشارة إليها في فقرة الرأي مع توضيحها في إيضاح مكمل للقوائم المالية.

وفيما يلي نموذج لتقرير مقيد:

السادة مساهمي شركة ..

راجعنا ميزانية الشركة في: / / وكذا حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ على دفاتر وســجلات ومســتندات الشركة ووفقاً لأحكام القانون، وقد توصلنا إلى ذلك بعـــد إجـــراء فحـــوص واختبارات للدفاتر والسجلات والمستندات المتعلقة بها إلى المـــدى الملائـــم ودون مراجعة تفصيلية لكافة القيود الدفترية، كما حصلنا على جميع البيانـــات والإيضاحات وكذا المعلومات التي رأينا ضرورتها لأغراض المراجعة.

وفي رأى المبنى على ما تقدم أن الشركة تمسك دفاتر منتظمة تتضمـــن كل ما نص نظام الشـــركة وغيره من القوانين والنظـــم على وجوب إثباتـــه فيها وأن الميزانيـــة وحساب الأرباح والخسائر متفقان مع مـــا جـــاء بـــهذه الدفاتر والسجلات.

ونحيطكم علما بأنه نظراً لتأخر سداد بعض الحسابات المدينـــــة عـــن تاريخ الاستحقاق لمدد طويلة ولضخامة أرصدة هذه الحسابات فأننى أرى أن رصيد مخصص الديون المشكوك فيها يجب أن يزداد بشكل مادي عما هـــو عليه من القوائم المالية.

وفي رأي فيما عدا ما يخص تعديل رصيد مخصص الديون المشكوك فيها وما يترتب على ذلك من تأثير على رصيد الحسابات المدينة ورقم صافي الربح في القوائم المالية السابق الإشارة إليها فإنها تمثل تمثيلاً عادلا المركز المالي للشركة . في / / ونتيجة أعمالها والتغيرات في مركزها المالي عن الفترة المالية المنتهية في تاريخ الميزانية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي تتماثل مع تلك المبادئ التي تم استخدامها في الفترة المالية السابقة.

وقد أجرى الجرد وفقا للأصول المرعية والتي تم بها في السنوات السابقة كما تتفق البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة وفي الكشف التفصيلي المشار إليها في المادتين ٤١، ٤٢ من قانون الشركات ٢٦ لسنة ١٩٥٤ متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة في الحدود التي تثبت فيها مثل هذه البيانات بالدفاتر .

المنصورة في : / /

اسم المراقب

توقيعه

سجل المحاسبين والمراجعين رقم ..

أنواع التحفظات بالتقرير:

هناك أمور تؤثر على نتيجة الأعمال والمركز المالي حتـــى يســـتطيع المراجع أن يحد مسئوليته فإنه يبدى تحفظات في تقريره بشان هذه الأمـــور وفيما يلي نستعرض للمجالات التي يتحفظ فيها المراجع.

١ ــ تحفظات تتعلق بتطبيق القواعد المحاسبة المتعارف عليها:

يجب على المراجع أن يتحفظ في تقريره عندما يكتشف أن عنصراً من العناصر التي تظهرها القوائم المالية والذي يمثل أهمية نسبية كبيرة قـــد تـــم إظهاره بطريقة تخالف القواعد المحاسبية المتعارف عليها في الفترات المالية المتتالية ــ كذلك إذا اتضح للمراقب عدم تطبيق نفس القواعد المحاسبة التـــي سبق للشركة إتباعها في السنوات الماضية وجب عليه أن يلفت نظر موكليـــه بأن يدرج تحفظاً بهذا الشأن في تقريره ويجب عليه أن يوضح في تقريـــره والتغيرات التي حدثت من تطبيق القواعد المحاسبية وتأثيره علـــى القوائـــم المالية إذا كان التغيير جوهريا ومن أمثلة ذلك التغيير اختلاف طريقة تقييـــم المخزون السلعي أو الإنتاج تحت التشغيل في العام موضوع الفحص عنـــها في الأعوام السابقة أو اعتبـــارها بعض بنـــود الميزانية ضمن المصروفـــات أو العكس يظهر تحفظ المراجع كما يلي:

قامت الشركة هذا العام بتعديل طريقة تسعير المســـتلزمات الســـلعية المنصرفة من المخازن والتي كانت تتبعها حتى العام الماضي وهي متوســـط التكلفة إلى طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً ولذلك فإن قيمة بضاعة الجـــرد بالميزانية وحساب الأرباح والخسائر للعام الحالي قد طرأ عليها نقص قـــدره ١٠٠,٠٠٠ج عن القيمة التي كان يجب ظهورها في الميزانيـــة والحســـابات الختامية لو لم يتم هذا التعديل.

وهناك مثال آخر:

قامت الشركة بإحتساب فائدة على رأس المال، ويعد هذا خروجاً عن قواعد المحاسبة المتعارف عليها، وقد أدى هذا إلى تخفيض رقم صافي الربح بمقدار ....

٢ ـ تحفظات تتعلق بمخالفة القوانين:

ومن أمثلة هذه التحفظات مخالفة الإدارة لقانون الشركات أو القانون النظامي للشركة أو للقرارات الوزارية ومن هذه الصور:

- "تجاوزت تبرعات الشركة هذا العام النسبة القانونية التي أشار إليها القانون الشركات وفيما عدا ذلك فإن ..."
- "ولم تراع الشركة نموذج الميزانية الذي أوضحه القرار الوزارى رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ فيما يتعلق بعرض بيانات السنة السابقة وفيما عدا ذلك فإن ..."

٣ ـ تحفظات يذكرها المراجع بهدف نقد الحسابات:

قد تختلف وجهات نظر الحسابات وإدارة الشركة حول بعض الأرقام المدرجة أو المستبعدة بالقوائم المالية والتي تؤثر على حقيقة المركز المالي أو نتائج الأعمال، مثال ذلك:

- "لم تقم الشركة بتكوين مخصص للديون المشكوك بها على الرغم من وجود أرصدة ثبت عدم إمكان تحصيلها، وفيما عدا ذلك ......"
- "وفي رأينا أن مخصص إهلاك الآلات الذي كونته الشركة غير كاف وأنه يخالف ما كان متبعاً في السنوات السابقة وفيما عدا ذلك ...."

٤ ــ تحفظات تتعلق بتحديد مسئولية المراجع:

أن تحديد مسئولية المراجع بشأن نطاق العمل الذي قام به ويظهر ذلك عندما تكون هناك أعمال لم يقم المراجع بمراجعتها فعليه أن يوضحها في تحفظاته بشرط ألا تكون لهذه الأعمال أهمية نسبية ملحوظة وإلا كان التحفظ غير كاف لدرء مسئولية المراجع .

ومن الأمثلة على هذه التحفظات ما يلي:

أ ــ لم نتمكن من حضور الجرد الفعلي للمخزون السلعي في نهاية العام فإننا قمنا بفحص الحسابات الختامية وفقاً لأصول المهنية المتعارف عليها، ومن رأينا أن الميزانية ...."

ب ــ لم نتمكن من الحصول على مصادقات من العملاء على أرصدة حساباتهم في نهاية السنة المالية/ ولأننا اتخذنا الإجراءات الأخرى الكفيلة باقتناعنا بصحة تلك الأرصدة، فإن فحصنا للحسابات الختامية كان وفقاً للأصول المهنية المتعارف عليها ومن رأينا أن الميزانية العمومية ......"

ج ــ لم نتمكن من الإطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة وفيما عدا ذلك فإننا نرى أن الميزانية.

د ــ ليس من واجب المراجع زيارة جميع فروع الشركة ومراجع عملياتها، وعلى ذلك يمكنه أن يورد تحفظاً فبتقريره يفيد بأنه أعتمد بالنسبة للفروع التي لم يقم بزيارتها على الملخصات الوافية التي وردت فيها للمركز الرئيسي لكنه إذا كانت عمليات أو أصول هذه الفروع تمثل نسبة كبيرة من عمليات أو أصول الشركة فإن التحفظ في هذه الحالة لا يخلى مسئولية المراجع عن وجوب زيارة تلك الفروع ومراجعة عملياتها.

الأمور الواجب مراعاتها عند ذكر التحفظات:

١ ــ وضوح التحفظ وسهولة فهمه لأي شخص خبيراً في الأمور المحاسبية.

٢ ــ مراعاة الأهمية النسبية لموضوعات التحفظ، فإذا كانت قيمة الانحرافات عن الأصول المحاسبية ضئيلة بالنسبة إلى مبالغ القوائم المالية فلا داعي للإشارة في التقرير لمثل هذه الانحرافات، وتقدير الأهمية النسبية للأرقام يضع المراجع في موقف دقيق فإنه قد يتعرض للاتهام بما نصت عليه المادة ١٠٣ من قانون الشركات والتي تقضى بعقوبة الحبس والغرامة على كل مراقب أغفل عمداً وقائع جوهرية في التقدير الذي يقدم للجمعية العمومية.

٣ ــ إذا حصل المراجع على شهادات من المسئولين بالشركة فيما يتعلق ببعض الأعمال ثم قام بإجراءات أخرى أكدت صحة ما ورد بالشهادات فلا مبرر إذن من الإشارة إلى تلك الشهادات في التقرير، ولكنه إذا لم يتمكن من القيام بإجراءات أخرى بديلة عن الشهادات فلا مفر من الإشارة صراحة في تقريره بأنه أعتمد على شهادات الإدارة في شأن هذه الأعمال.

٤ ــ عدم التمادي في ذكر تحفظات كثيرة بالتقرير حتى لا يؤدى ذلك إلى التشكيك في صحة القوائم المالية بغض النظر عن ما هي تلك التحفظات وقد تؤدى أيضاً إلى الاعتقاد بعدم قيام المراجع بواجباته على خير وجه إذا لم يستطع إقناع الإدارة بوجهة نظره، ولتحقيق هذه الغاية قد يمكن للمراجع أن يستغني عن بعض التحفظات بإعطاء شرح لبعض البنود وملاحظاته عليها في صلب القوائم المالية نفسها.

خامسا : التقارير الأخرى التي يعدها المراجع:

١ ــ التقرير السلبي:

قد تكون موضوعات التحفظات جسيمة بحيث يصعب على المراجع تكوين رأى عن القوائم المالية كوحدة واحدة ومن الحالات التي يتمتع فيها رأى المراجع ما يلي:

أ ــ عدم تمكين المراجع من الحصول على مصادقات من العملاء مباشرة على أرصدة حساباتهم الشخصية في نهاية العام، وعدم إمكانه في نفس الوقت من التحقق من صحة هذه الأرصدة بوسائله الأخرى.

ب ــ عدم احتساب إهلاك للأصول الثابتة بحجة أن أقساط الإهلاك في السنوات الماضية كان مبالغ فيها.

ج ــ عدم تمكين مندوبي المراجع من حضور عمليات جرد المخزون، وفي نفس الوقت لم يستطيع المراجع مطابقة رصيد الجرد على الأرصدة بالدفاتر، ولم يتمكن من التحقق من إتباع الإدارة الأصول المراعية لجرد المخزون، ويمكن أن تكون العبارة الخاصة برأى المراجع بالتقرير على الصورة التالية: لم نتمكن من ملاحظة جرد البضاعة بالمخازن ولم نحصل على مصادقات من معظم العملاء، ولم يحتسب إهلاك الأصول الثابتة لزيادة إهلاكها في السنوات السابقة، ونظراً لأهمية بندى البضاعة والمدينين بالميزانية، ولأهمية عبء الإهلاك السنوي للأصول الثابتة على رقم صافي الربح، فإنه ليس في استطاعتنا إبداء الرأي عن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر.

من الواضح في مثل العبارة السابقة أن موقف المراجع مـــن القوائـــم المالية كان سلبياً، ومن ثم يطلق على مثل هذا التقرير السلبي، وقد لا يجـــد المراجع ما يمنعه من إبداء رأيه بالموافقة على البنود الأخرى فـــي القوائـــم المالية إذا ما أقتنع بصحة هذه البنود طبقاً لأصول المهنية المدعمة، وفي هذه الحالة يطلق على التقرير: تقرير سلبي مجزأ، وتكون صورته علـــى النحـــو التالي: لم نتمكن من الحصول على مصادقات من العمـــلاء علـــى أرصـــدة حساباتهم الشخصية في نهاية السنة المالية ولم نستطيع في ذات الوقت التحقق من صحة هذه الأرصدة بوسيلة أخرى، ولم تحسب الشركة إهلاكاً للأصـــول الثابتة هذا العام، وللأهمية النسبية لرقم المدينين بالميزانية، ولأهمية عـــبء الإهلاك السنوي لأهمية النسبية، ولأهمية عبء الإهلاك الســنوي للأصـــول الثابتة وأثره على رقم صافي الربح، فإنه ليس في استطاعتنا إبداء الرأى عن القوائم المالية كوحدة واحدة، وفيما عدا ذلك ففقد تحققنا من دقة أرقام البنـــود الأخرى بالميزانية وحساب الأرباح والخسائر.

٢ ــ التقرير الداخلي أو التقرير المطول:

قد تطلب إدارة الشركة من مراجع حساباتها أن يعد تقريراً خاصاً يقـدم إلى مجلس الإدارة يتضمن ملاحظات عن الثغرات التي اكتشفها فـــي نظـــام الرقابة الداخلية أثناء قيامه بأداء واجباته في مراجعة حسابات الشركة، مبديـــاً رأيه في هذه الثغرات وما يقترحه من وسائل علاجها.

وقد يطلب منه أيضاً إعداد تقرير بأوجه القصور في النظام المحاســبي والتي تؤثر في قدرته على توفير البيانات الضرورية لإعداد تقرير بأوجـــه القصور في النظام المحاسبي والتي تؤثر في قدرته علـــى توفـــير البيانـــات الضرورية لإعداد القوائم المالية بصورة واضحة، والتعديلات التي يقترحـــها لعلاج نواحي القصور في النظام المحاسبي، كما قد تلجأ الإدارة إلى المراجع

لدراســة وتحليــل الحسابات الختامية وتفسيرها بشكل يساعــد الإدارة علــى ترشيد سياساتها، ومن أمثلة التحليــلات المفيدة في هــذا الشــــأن تحليــل أسباب الانحرافات.

ويكون إعداد المراجع لهذا التقرير في مثل هذه الحالات بصفته محاسباً وخبيراً وليس بصفته مراقباً لحسابات الشركة.

ويمكن أن يقوم مراجع الحسابات من تلقاء نفسه بإعداد التقرير المطول ويقدمه لإدارة الشركة متضمناً الثغرات التي اكتشفتها فــي نظــام الرقابــة الداخلية أثناء قيامه بمراجعة حسابات الشركة ووسائل علاج هذه الثغــرات، وما صادفته من أوجه قصور في النظام المحاسبي للشركة، وقد يتضمن أيضاً يعنى الأخطاء التي صادفت المراجع ويجب تصحيحها، أو بعض التســويات التي يجب إجراؤها في الحسابات حتى تصور القوائــم الماليــة الأوضــاع الصحيحة في نهاية الفترة المالية، وقد يشتمل التقرير المطول أيضـــاً علــى التفسير وأيضاً على تفسير وإيضاح للتحفظات التــي وردت فــي التقريــر المختصر وذلك بهدف شرح الموقف للإدارة حتى تتمكــن مــن تلافــي أى أخطاء في المستقبل.

ويكون التقرير المطول في شكل خطاب خاص يرسله المراجــع إلــى مجلس الإدارة لذلك يطلق عليه " التقرير الداخلي " تمييزاً له عـــن التقريــر الخارجي الموجه إلى المساهمين، كما أنه قد يعلـــم المســاهمون بــالتقرير المطول لاشتماله على معلومات تهم الإدارة وحدها ولا تؤثر على المركـــز المالي أو نتيجة الأعمال كما تصورها القوائم المالية ولكن إذا كان التقريــر المطول يتضمن أموراً تؤثر على القوائم المالية فينبغي على المراقب الإشارة إليها في تقرير المختصر المقدم إلى المساهمين وإلا كان مقصراً.

٣ ـ تقرير نشرة الاكتتاب في أسهم وسندات الشركة:

ينص قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ على ضرورة إصدار نشرة للاكتتاب عند دعوة الجمهور للاكتتاب العام في أسهم أو سندات الشركة، وينبغى أن تشتمل هذه النشرة على جميع البيانات التي يهم الجمهور معرفتها عن الشركة.

ومن الضروري أن تزيل النشرة بتقرير يعده ويوقعه مراجع حسابات الشركة يفيد إطلاعه على نشرة الاكتتاب ومراجعته لما تضمنته من بيانات على مستندات تلك البيانات، ثم نتيجة هذه المراجعة.

تقرير الفحص المحدود: Review Report

يقوم المراجع بإعداد هذا النوع من التقارير للشركات المساهمة غير المسجلة في بورصة الأوراق المالية أو يقوم بإجراءات الفحص المحدود للقوائم المالية ربع السنوية للشركات المسجلة في البورصة ولكى يقوم المراجع بهذه الخدمة لابد وأن يكون مستقلا ويستند إلى عنصرين أساسيين:

١ ـ الاستفسارات أو إستقصاءات الموجه إلى المديرين في الشركة Inquires.

٢ ـ الإجراءات التحليلية Analatical Procedures والتي تعتمد على إعداد مجموعة من المقارنات والنسب المالية وتحليل الاتجاه.

وأهم ما يميز الفحص المحدود أن المراجع غير ملتزم بدراسة وتفهم نظام الرقابة الداخلية في الشركة وأن التقرير لا يتضمن رأى إيجابي عن سلامة القوائم المالية وصحة تطبق المبادئ المحاسبية ولكن التقرير يتضمن أن المراجع لم ير شيئاً يجعله يعتقد أن القوائم المالية غير سليمة أو تحتاج إلى تعدلات.

ويلاحظ أن تقرير الفحص المحدود يأتي في المرتبة الثانية بعد تقرير المراجعة، وفي حالة تعاقد المراجع مع الشركة على إعداد فحص محدود ثم قبل إصدار تقريره طالبت الشركة منه إجراء مراجعة بدلاً من الفحص المحدود فإنه يصدر تقريراً واحداً بمستوى الخدمة الأعلى وهو تقرير مراجعة.

وفيما يلي نموذج لتقرير الفحص المحدود كما قدمه المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين.

تقرير الفحص المحدود

إلى مساهمي شركة المنسوجات الحريرية:

قمنا بفحص المركز المالي لشركة المنسوجات الحريرية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ وحساب الأرباح والخسائر وقائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفق النقدي عن العام المنتهي في ٢٠٠٣/١٢/٣١، هذا الفحص تم وفقاً لمعايير خدمة الفحص الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

ويتضمن الفحص المحدود بصفة أساسية استفسارات وإستقصاء للأفراد العاملين في الشركة وتنفيذ الإجراءات التحليلية للبيانات المالية ويعتبر الفحص المحدود أقل في الحجم والمجال من المراجعة التي تتضمن إبداء رأى إيجابى عن القوائم المالية ومدى اتفاقها مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاماً، الفحص المحدود لا يتضمن إبداء هذا الرأى.

بناء على الفحص المحدود لا نرى هناك أية تعديلات جوهرية يجب إجراءها للقوائم المالية لشركة المنسوجات الحريرية لتصبح متفقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً تاماً.

التاريخ:

أسم المراجع:

التوقيع:

رقم الترخيص:

تقرير الإجراءات المتفق عليها: Agreed alon Procedures Report

في هذا تقوم الإدارة بتحديد إجراءات أو اختبارات محددة بغرض تقييم شيء معين مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية أو تقسيم نظام الرقابة على حسابات العملاء ويقوم المراجع الخارجي بتنفيذ هذه الإجراءات أو الاختبارات دون إضافة أية اختبارات أخرى، ويلاحظ أن المراجع ليس لديه أدنى مسئولية لتقييم جودة أو كفاية الاختبارات التي حددتها إدارة الشركة.

وقد زاد استخدام الشركات والمؤسسات لهذا النوع من خدمات المراجع لما يتمتع به المراجع من استغلال وحيادية فإدارة الشركة تعرف جيداً الاختبارات المطلوبة ولكن ترغب في طرف خارجي محايد مستقل لتنفيذ هذه الاختبارات Summary of findings ولا يتضمن التقرير رأى إيجابي أو سلبي.

وقد زاد انتشار هذا النوع من خدمة المراجع ليس فقط في مجال المحاسبة والبيانات المالية ولكن أيضاً في مجالات أخرى متعددة مثل تنظيم عمل المهرجانات الفنية والمسابقات مثل تحديد جوائز الأوسكار الفنية حيث يعطى للمراجع إجراءات محددة يقوم هو بتنفيذها، ويستخدم هذا النوع أيضاً إذا كانت إدارة الشركة ترغب في عقد عملية مالية مع البنك فقد يتم الاتفاق بين إدارة الشركة وإدارة البنك على مجموعة من الاختبارات والإجراءات لأنظمة الرقابة الداخلية أو بعض البيانات المحاسبية ويقوم المراجع الخارجي المستقل بتنفيذ هذه الاختبارات وإعداد تقريره.

ويلاحظ أيضاً أن تقرير الإجراءات المتفق عليها يجب أن يوضح للقارئ أن المراجع لم يقم بأية إجراءات أخرى عير المحددة له من جانب إدارة الشركة.

وقد قـدم المعهد الأمريكي المحاسبين المعتمدين المعيـار رقـم ٧٥ Statement on Auditing standard No 75 وتناولت تقرير الإجـراءات المتفـق عليها وقدم النموذج التالي لهذا التقرير.

تقرير مراجع خارجي مستقل

إلى السادة / أعضاء مجلس إدارة شركة الغزل المصرية

قمنا بتنفيذ الإجراءات المذكورة أسفله، والتي تم الإتفاق عليـها مـع مجلس إدارة شركة الغزل المصرية بغرض تحديد إجمالى المبيعات كما هـو معرف في عقد الإيجار طويل الأجل والمؤرخ ٢٠٠١/٩/١ والمـبرم بيـن الشـركة المصريـة لـلآلات (مؤجـراً) وشـركة الغـزل المصريـة (مستأجر)، وقد تم تنفيذ الإجراءات المتفق عليها وفقاً للمعايير الصادرة عـن المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين.

وتعتبر كفاية هذه الإجراءات مسئولية مجلـس إدارة شـركة الغـزل المصرية وليس لدينا أية مسئولية لتقييم كفاية أو جودة هذه الإجراءات سـواء لغرض هـذا العقـد أو لأية أغراض أخرى وتتمثل الإجراءات التـي تـم تنفيذها في:

١ ــ تم الحصول على بيان من إدارة الشركة عن إجمالي المبيعـات للعـام المنتهي في ٢٠٠١/١٢/٣١ بلغت ٣٥٦٧٥ جنيه.

٢ ــ تم الحصول على تقارير أسبوعية عن حركة النقدية من مدير الشـركة موضحاً إجمالي المبيعات النقدية، المردودات، الخصومات، غيرهـا من المعلومات المرتبطة بالمبيعات.

٣ ــ تم مقارنة الملخصات الشهرية لهذه التقارير مع بيان إجمالي المبيعات.

وبناء على هذه الاختبارات وجدنا الآتي:

١ ــ هناك اتفاق بين المتحصلات النقدية اليومية الظاهرة في التقارير الأسبوعية عن النقدية مع كشوف الحسابات الواردة من البنك.

٢ ــ هناك اتفاق بين الملخصات الشهرية وبيان إجمالي المبيعات الذي تم الحصول عليه من الإدارة.

هذه الإجراءات المتفق عليها لا تتضمن إجراءات مراجعة أو فحص محدود للقوائم المالية ومن ثم نحن لا نصدر أى رأى سواء إيجابي أو سلبي فيما تتعلق بمدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

التاريخ/

الاسم/

توقيع المراجع/

رقم الترخيص/

ويتم إعلان النشرة وتقرير المراجع قبل بدء الاكتتاب بخمسة عشر يوماً في صحيفتين من الصحف اليومية إحداهما باللغة العربية وفي النشرة التي تصدرها وزارة الاقتصاد.

٤ ــ التقارير الخاصة:

تعد التقارير الخاصة عادة في حالة المنشآت التي تقوم بإعداد قوائمها المالية على الأساس النقدي، وفي المنشآت التي لا تهدف إلى تحقيق الربح مثل المستشفيات والمدارس والجمعيات الخيرية، وتعد أيضاً التقارير الخاصة عند التكليف بفحص حسابات بعض العناصر مثل حسابات الأصول الثابتة أو الفحص لأغراض خاصة مثل:

أ ـ الفحص بهدف شراء مشروع.

ب ـ الفحص في حالة انضمام شريك.

ج ـ الفحص بهدف منح قروض.

د ـ الفحص بهدف تحديد قيمة أسهم إحدى الشركات المساهمة.

ويتم إعداد هذه التقارير طبقاً لنفس المعايير التي يجب أن تعد على أساسها التقارير والتي سبق بيانها.

سادساً: بعض النماذج للشهادات التي تصدر عن مراجع الحسابات:

من الأهمية بمكان التعرف على كل من التقرير والشهادة حيث أن الخلط بينهما يترتب عليه تغيير كبير في مسئولية مراجع الحسابات.

حيث أن الشهادة هي " إعلان كتابى عن حقيقة واقعة، وهي لا تعطى إلا عما يبلغ منزلة يستطيع الشهادة بصحة بعض أرقامها كرصيد النقدية بالخزينة والبنك مثلا، إذن فالمراجع ليس بالطبع في هذه المنزلة من اليقين فيما يتعلق بالحسابات والميزانية ولكن التقرير يتمثل في أن المراجع أو المراقب فحص ما هو مكلف به وأنه حصل على البيانات الضرورية لبحثه وفحصه ثم يذكر رأيه الفني.

إلا أنه كثيراً ما يطلب من المراجع إعطاء شهادة بأمر معين محدد يهم المنشأة أن تبرزه وتعلنه تنفيذاً لأغراضها، فمثلاً قد ترى المنشأة أن أفضل طريقة لإغراء الجمهور على الاكتتاب في أسهم جديدة تصدرها لزيادة رأس مالها هو إصدار شهادات بمتوسط أرباحها كما قد تلجأ دور الصحف اليومية إلى إصدار شهادة بمتوسط مبيعات جرائدها اليومية ليعرف المعلنون مدى قوة انتشارها فيقبلوا على الإعلان فيها.

والشهادة عادة تنقل الحقيقة مجردة فهي لا تنقل رأياً يختلف الفنيون فيه وذلك يعد الفحص المزكز، ولكي يستطيع المراجع إعطاء مثل هذه الشهادات المطلوبة لابد له من البحث والفحص.

وسوف نتناول فيما يلي شهادة توزيع الجرائد وشهادة الأرباح:

١ ــ شهادة توزيع الجرائد:

تعمل كل دار صحيفة على بلوغ هدفين:

أولهما : زيـادة التوزيع.

ثانيهما: وفرة الإعلانات.

ويعتبر الهدف الثاني نتيجة للهدف الأول وإيـراد الإعلانات من أهـم مصادر إيراداتها لأن إيراد التوزيع وحـدة لا يكاد يكفي لتغطيـة تكـاليف إصدار الصحيفة.

والمعلن بهدف عن إعلانه إلى تبليغ أبناء تجارته إلى أكبر عدد مـن الأشخاص وأقوى الوسائل لهذه الغرض في معظم الأحيان هو إعـلان فـي الصحيفة ولكنه يختار عادة لإعلانه أوسع الصحف انتشارا حتى يصل لهدفه.

من أجل ذلك فإن دور الصحف الناجحة تحرص على أن تضع بيـن أيدي المعلنين شهادة رسمية دورية من محاسب خارجي بمدى توزيعها.

والشهادة تكون منصبة على مقدار الأعداد التـي توزعـها الجريـدة والمفروض أن التوزيع الفعلي الذي حصلت ثمنه فعلاً أو هـي فـي حكـم المحصلة، فمن المتعين على الفاحص في جميع الأحـوال أن يتـأكد بكـل الوسائل أن التوزيع جدي وأن ثمنه قد حصل بالفعل.

ويتحقق الفاحص في قيمة الاشتراكات وإذا كانت الجريدة توزع إعداداً مجاناً أولاً وكذلك هل توزع إعداد بالخارج أم لا.

وفيما يلي نموذج لشهادة التوزيع:

القاهرة في ..

شهادة

بعد مراجعة الدفاتر والشهادات الخاصة بجريدة .....

وشركة التوزيع وهي تتولى الجريدة تقرر أن المعدل اليومي من النسخ المبيعة من الجريدة خلال الستة شهور المنتهية في / / بعد استبعاد النسخ المرتجعة كانت كما يلي :

xxx نسخة ـ متوسط المبيعات الصافي

xxx نسخة ـ النسخة الموزعة على المعلنين والهيئات الأخرى

xxxx الإجمالي

وقد تأكدنا من أن ثمن الأعداد التي استخرجت منها هذه الأرقام قد سددت بالكامل للجريدة.

تحريرا في : / /

اسم المحاسب القانوني :........

توقيعه: ....

سجل المحاسبين والمراجعين رقم: ....

٢ ـ شهادة الأرباح:

قد يطلب من المراجعين الخارجين شهادة بأرباح منشأة معينة لتدعو على أساسها أى أمر يهمها كزيادة رأس المال أو بيع المنشأة لمنشأة أخرى أو انضمام شريك جديد إلى شركة موجودة.

وبالطبع فإن الأرباح المرتفعة للمنشأة من شأنها أن تدفع المستثمرين للاكتتاب في أسهم زيادة رأس المال، أو بيع المنشأة بسعر مجزى، كما وأنها تغرى الشريك على الانضمام للشركة.

وفي هذه الحالة لا يكون أساس شهادة المراجع الخارجي عادة هو رقم صافي الربح المبين في ميزانية المنشأة ولو كانت حساباتها قد سبق مراجعتها بواسطة مراجع آخر، ذلك لأنه ليس الغرض من ذكر رقم الربح المشهود بعد الإلمام بنتيجة الماضي فقط، وإنما الاسترشاد بما ينتظر أن يكون عليه الربح في المستقبل حيث يقوم المراجع باستبعاد ما يكون هناك من مصروفات أو خسائر أو أرباح طارئة ليست متكررة الحدوث في السنوات المختلفة حتى يكون الرقم المشهود به مرآة صادقة لأرباح المستقبل.

ومن أجل ذلك فإن الأمر يتطلب إجراء عدة تسويات نذكر منها على سبيل المثال:

١ ـ إذا حدث أن المنشأة ـ مثلاً ـ قد غالت في إستهلاك أحد أصولها الثابتة، فإن من الواجب إعادة زيادة الإستهلاك إلى رقم الأرباح المستخرج.

فإذا فرض وأن رقم الأرباح الصافية بلغ ١٠٠,٠٠٠ج أن الزيادة في الإستهلاكات كانت ٢٠,٠٠٠ج.

فإن الربح بعد التسوية = ١٠٠,٠٠٠ +٢٠,٠٠٠= ١٢٠,٠٠٠ ج.

٢ ـ إذا كانت الأرباح والخسائر تتضمن فائدة قرض حملت خطأ وأن هذا القرض قد سدد فعلا فإنه يجب إضافة تلك الفائدة إلى رقم الأرباح لأنها لا تتكرر مستقبلا فإذا فرض أن رقم الأرباح الصافية المستخرج ١٠٠,٠٠٠ج وذلك بعد حسب الفائدة على القرض والتي بلغت قيمتها ١٠,٠٠٠ج

فإن رقم الأرباح الجديد سوف يكون:

١٠٠,٠٠٠ + ١٠,٠٠٠ = ١١٠,٠٠٠ج

٣ ـ إذا ما تضمن حساب الأرباح والخسائر ـ مثلا ـ مصروفات أو خسائر رأسمالية كتكاليف شراء عدد وآلات فإنه يجب تصحيح ذلك الوضع باستبعاد الفرق بين استهلاك هذه العدد والآلات وبين التكلفة الرأسمالية لها .

فإذا فرض أن رقم الربح الصافي ١٠٠,٠٠٠ج وذلك بعد تحميل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ٥٠٠٠ج قيمة تكاليف عدد وآلات اشتريت خلال السنة وأنها تستهلك بمعدل ١٠% سنوياً .

فإنه يجب أن يضاف إلى الأرباح مبلغ الـ ٥٠٠٠ج كلها للأرباح، على أن يستبعد من هذه الأرباح استهلاك هذه العدد والأدوات وذلك على النحو التالي :

استهلاك العدد والأدوات = ٥٠٠٠ × ١٠% × $\frac{١}{٢}$ = ٢٥٠ج

رقم الربح الجديد = ١٠٠,٠٠٠ + (٥٠٠٠ ـ ٢٥٠) =

١٠٠,٠٠٠ + ٤٧٥٠ =٤٧٥٠= ١٠٤٧٥٠ جنيها.

٤ ـ إذا ما تضمن حساب الأرباح والخسائر مخصصات لا تقـابل خسـائر مؤكدة الوقوع، وأن هناك زيادة في المخصصات المكونة ، فإنه يجب أن يضاف أيضا إلى الأرباح أية زيادة في المخصصات المكونة.

نموذج لشهادة الأرباح:

القاهرة في :

السيد / عضو مجلس الإدارة المنتدب لشركة

بناء على تعليماتكم بتاريخ .... قد فحصت حسابات .... في السنوات الثلاثـة السابقة المنتهية في ١٢/٣١/

وإنني أقرر أن أرباح هذه المنشأة في تلك المـدة بعـد اسـتبعاد الخسـائر والأرباح الرأسمالية التي كانت مدرجة في حساب الأرباح والخسائر، وقبل حسـاب فائدة قرض قد تم سداده في ١٢/٣١/ وبعد عمل كل التسويات التي رأيتها واجبـة في هذا الصدد هي ممايلى :

أرباح السنة المنتهية في ١٢/٣١/	xxxx
أرباح السنة المنتهية في ١٢/٣١/	xxxx
أرباح السنة المنتهية في ١٢/٣١/	xxxx
المجموع	xxxx
المتوسط	xxxx
ويطرح الإستهلاكات كما قدرها الخبراء والفنيون (ـ)	xxxx
متوسط الربح بعد الاستهلاك	xxxx

وتفضلوا بقبول وافر التحية والشكر ،،

اسم المحاسب القانونى ....

توقيعـــــه : ...

سجل المحاسبين والمراجعين رقم

أسئلة على الباب السادس

السؤال الأول:

فيما يلى الرأي الذي أصدره أحد المراجعين عن القوائم المالية لسنة ٢٠٠١ للشركة العربية للتجارة والمقاولات.

> **شهادة المراجعين**
>
> **أحمد وشركاه**
>
> **إلى من يهمه الأمر:**
>
> في رأينا أن الميزانية المرفقة وقائمة نتائج الأعمال المرتبطة بها تعطى صورة صادقة وعادلة للمركز المالي للشركة العربية للمحاسبات ونتائج عملياتها.
>
> وقد تم فحصنا لهذه القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها وبالتالي تضمن بعض الاختبارات للسجلات المحاسبية وبعض إجراءات المراجعة الأخرى التي رأيناها ضرورية، فيما عدا لم نصادق على حسابات المدينين – وقمنا بدلا من ذلك بمتابعة تحصيل الحسابات في وقت لاحق، وأننا لم نلاحظ الجرد السنوي لأنه تم قبل أن نعين كمراجعين للشركة.

المطلوب :

تحديد جميع جوانب القصور التي تضمنتها شهادة المراجعين السابقة ومناقشتها .

السؤال الثاني :

أذكر أمثلة لعدم التأكد الذي قد يؤثر على رأى المراجع.

السؤال الثالث:

اشرح معنى عبارة " فيما عدا .." التي ترد في تقرير المراجع المتحفظ ومتى تستخدم.

السؤال الرابع:

ما هو الهدف عن الامتناع عن إبداء الرأي ومتى يستخدم.

السؤال الخامس:

ما هو الرأي المعاكس؟ ومتى يستخدم.

السؤال السادس:

أذكر أسباب ثلاثة لتقييد عمل المراجع.

الباب الخامس

المراجعة في ظل تشغيل

البيانات باستخدام الحاسب الإلكتروني

الباب الخامس

المراجعة في ظل تشغيل البيانات باستخدام الحاسب الإلكتروني

لقد تأثرت المحاسبة والمراجعة بظهور وتطور الحاسبات الإلكترونيـة، حيث أن الدورة المحاسبية التقليدية الطويلة يمكن أن تتم بسـهولة وبسـرعة باستخدام الحاسبات الإلكترونية، كما تأثرت المجموعة المستندية والدفتريـة وأصبحت تتخذ شكلاً جديداً.

ويتضمن هذا الباب الفصول التالية:

الفصل الأول : آثار استخدام الحاسب الإلكتروني في الوحدات الاقتصادية.

الفصل الثاني: أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على معايير المراجعة.

الفصل الثالث: أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على أساليب المراجعة.

الفصل الأول

آثار استخدام الحاسب الإلكتروني في الوحدات الاقتصادية

لقد تأثرت المحاسبة والمراجعة بظهور الحاسبات الإلكترونية، حيث أن الدورة المحاسبية التقليدية يمكن أن تتم بسهولة وبسرعة باستخدام الحاسب الإلكتروني، كما تأثرت المجموعة المستندية والدفترية وأصبحت تتخذ شكلا جديداً يتفق مع طبيعة الحاسبات الإلكترونية، وعلى الرغم من أن الحاسبات الإلكترونية لم يغير من هدف المحاسبة الأساسي وهو توفير المعلومات لمستخدميها، إلا أنه قد أدى إلى تغيير طبيعة وطريقة تشغيل البيانات وتحويلها إلى مجرد إضفاء الصبغة الآلية أو الإلكترونية على نظم تشغيل البيانات ولذلك يجب على المحاسبين والمراجعين أن يتكيفوا مع التغيرات المستمرة الاقتصادية والتنظيمية والاجتماعية التي ترتبت على تطوير الحاسبات الإلكترونية واستخدامها في نظم المعلومات المحاسبية.

إن إجراءات المراجعة التقليدية لم تعد تلائم نظم التشغيل الحديثة المعقدة للبيانات بعد أن تطور استخدام الحاسبات الإلكترونية كما حدث تغيير في الإجراءات التي يتبعها المراجع في التقييم إلى استخدام الحاسبات الإلكترونية في إطار نظم متكاملة للمعلومات ومع ذلك فإنه يجب الإشارة إلى أن المفاهيم الأساسية للمراجعة لا تختلف في ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية عن النظم اليدوية، حيث لا تختلف معايير المراجعة المتعارف عليها، وآداب السلوك المهنى كما لا تختلف المسئولية القانونية للمراجعة، ويمكن الاختلاف فقط في طريقة تنفيذ وتطبيق المفاهيم الأساسية للمراجعة.

ولقد تضمنت قائمة معايير المراجعة المتعارف عليها التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعيار التالي:

ويجب أن يتم الفحص بواسطة فرد أو أفراد يتوافر لهم تدريباً فنياً كافياً وأن يكونوا مؤهلين كمراجعين[1].

وهذا المعيار ورد تحت تصنيف المعايير العامة وهو معيار الأعداد العلمي والخبرة.

كما أصدر المعهد بعد ذلك مجموعة من القوائم التفسيرية للمعايير المتعارف عليها ومن هذه القوائم قائمة معايير المراجعة رقم (٣) وهي بعنوان:

" أثر تشغيل البيانات الإلكترونية EDP على دراسة وتقييم المراجع للرقابة الداخلية" وقد تضمنت هذه الدراسة بعض المتطلبات الخاصة التي تتعلق بخبرة مراجع الحسابات حيث أوضحت مايلى[2]:

وإذا كان النظام المحاسبي للعميل (المنشأة التي يتم مراجعتها) يعتمد على التشغيل الإلكتروني للبيانات، فإن ذلك يتطلب ضرورة فهم المراجع للنظام بصورة كافية حتى يستطيع تمييز وتحديد وتقييم السمات الأساسية للرقابة المحاسبية سواء كان نظام التشغيل الإلكتروني بيانات مبسطاً أو معقداً.

---

(١) American Institute of Certified Public Accountants of Auditing Standards (SAS) No. 1, Codification of Auditing Standards and Procedures (New York: AICPA, 1972 Sec., 150-152

(٢) American Institute of Certified Public Accountants SAS No.3, The Effects of

AICPA, 1974), Sec., 221-224.

ومما لاشك فيه أن تكنولوجيا التشغيل الإلكتروني فـــي البيانـــات قـــد فرضت مجموعة من المتطلبات الإضافية على المراجع، ويتطلب الوفاء بهذه المتطلبات ضرورة اكتساب المراجع معرفة بمفاهيم الحاســبات الإلكترونيـــة وأساليب الرقابة ومنهج المراجعة.

وغيرها من الأمور غير المطلوبة من المراجع في حالة مراجعة النظم اليدوية أو الآلية ولقد تطورت نظم تشغيل البيانات من الناحية الآلية في ثلاثة مراحل رئيسية وهي:

أولا: نظم يدويـــــة.

ثانيا: نظم آلية (باستخدام الآلات المحاســبة والآلات ذات البطاقـــات المثقوبـــــة).

ثالثا: نظم الحاسبات الإلكترونية.

أولا : النظم اليدوية :

حيث تعتمد النظم اليدوية على العنصر البشرى حيـــث يتـــم تســـجيل العمليات المالية التي تتضمنها المستندات الأصلية في دفاتر اليومية وترحيلها إلى دفاتر الأستاذ يدوياً، كما يتم إعداد موازين المراجعة والقوائـــم الماليـــة وغيرها من التقارير المالية يدوياً.

وتتسم تلك النظم بأن مسار المراجعة Audit Trail مرئى ويشمل مسار المراجعة المستندات والسجلات ودفاتر اليوميات والأستاذ والتقارير المحاسبية المختلفة، ونظراً لأن مسار المراجعة في النظم اليدوية مرئى، فإن المراجـــع يستطيع فحص المستندات واليوميات ودفاتر الأستاذ والتقارير المختلفة، كمـــا يمكنه تتبع العمليات من المستندات الأصلية إلى اليوميات وإلى دفاتر الأســتاذ

والقوائم والتقارير وبالعكس، كما يمكن المراجع ملاحظة العمليات بالكامل لتحديد ما إذا كانت الإجراءات مطبقة بصورة سليمة أم لا.

ثانيا: النظم الآلية:

قد تستخدم الشركة الآلات المحاسبية في تنفيذ جزء من عمليات المنشأة المحاسبية أو في تنفيذ جميع العمليات المحاسبية.

قد يوضع تصميم النظام المحاسبى للمنشأة على أساس إجراء جزء معين من العمليات المحاسبية للوسائل الآلية بينما تجرى باقى العمليات بالطرق اليدوية كما هو الحال عند استخدام الآلات في قسم الحسابات الجارية والخزنية دون غيرهما، ذلك إذا كان حجم العمليات المحاسبية وطبيعتها يستلزم استخدام الوسائل الآلية لكل من هذين القسمين فقط.

أو أن يوضع تصميم النظام المحاسبي على أساس استخدام الوسائل الآلية لإجراء كافة العمليات المحاسبية المتعلقة بنظام المنشأة وفي هذه الحالة يبين برنامج استخدام الآلات أنواع الوسائل الآلية المستخدمة بكل قسم من الأقسام المنشأة وتسلسل عمليات المحاسبة الآلية لكل نوع من أنواع الصفقات وكيفية تجميع النتائج المتعلقة بالعمليات المختلفة وربطها ببعضها البعض.

وتنقسم الوسائل الآلية المستخدمة في تشغيل البيانات في منشآت الأعمال إلى:

١ ــ الآلات الحاسبة الغرض منها تسهيل العمليات الحسابية.

٢ ــ آلالات الحاسبة والغرض منها ميكنة العمليات المحاسبية الخاصة بالقيد والترحيل وإعداد القوائم المالية والتقارير أى تقوم بطباعتها في المستندات والسجلات.

٣ ــ الآلات ذات البطاقات المثقوبة ويعتمد استخدامها على تسجيل البيانات على هيئة ثقوب في بطاقات خاصة تم تشغيلها على آلات تبويب الحصول على المعلومات المطلوبة في شكل قوائم أو تقارير مبوبة ومرتبة وفقاً للهدف منها.

وتنقسم الآلات ذات البطاقات المثقوبة إلى عدة وحدات تكمل بعضها البعض وتقوم كل منهما بمهمة خاصة، فآلة التثقيب تستخدم في مراجعة التأكد من صحة التثقيب. أما آلات الفرز فتقوم بفرز البطاقات حسب البيان المطلوب، وآلة إعداد الجداول (آلة المحاسبة المثقوبة) تتولى إجراء العمليات الحسابية وعمليات التبويب المطلوبة ثم طبع التقارير المطلوبة.

ويترتب على استخدام الوسائل الآلية في مجال المحاسبة عدة مشاكل بعضها يتصل بتصميم المستندات والسجلات المحاسبية وطرق أخرى عمليات التسجيل ودرجة تفصيل البيانات التحليلية التي تستخدم هذه الآلات لإنتاجها ويتصل بعضها الآخر بأنظمة المراقبة الداخلية ومدى إمكان الاعتماد على الوسائل الآلية في تحقيقها، كما يترتب على استخدام الوسائل الآلية تعديل برنامج المراجعة يتناسب مع خصائص النظام الآلي الذي تتبعه المنشأة في إعداد الحسابات واستخراج النتائج. ويستطيع المراجع في حالة استخدام الآلات المحاسبية والآلات ذات البطاقات المثقوبة أي أن يتتبع العمليات من المستندات إلى دفاتر اليوميات ودفاتر الأستاذ ثم إلى التقارير وبالعكس أن تتبع وملاحظة العمليات في حالة استخدام الوسائل الآلية لا يختلف كثيراً عن النظم اليدوية وإن كانت ملاحظة العمليات تكون أكثر صعوبة نظراً للسرعة التي تتم بها عمليات تشغيل البيانات في حالة النظم الآلية.

مشاكل مراجعة النظم المحاسبية الآلية:

١ ــ تتميز أنظمة المحاسبة الآلية بعدم وجود سجلات القيد الأولــــى لأنــــها تعتمد أساساً على الترحيل المباشر من المســـتندات الأصليـــة ويواجـــه المراجع نتيجة لذلك المشاكل التالية[1]

أ ــ لا يجد المراجع المجاميع الشهرية أو تفاصيلها اليومية لأى عنصــو مثل المبيعات كما يظهر عادة ومباشرة في دفتر يومية المبيعات.

ب ــ ربما ان نفس المستند الذي يستعمل في أكثر من عملية يكون قـــد وضع في ترتيب يختلف عن الترتيب الذي يريده المراجع، فمثـــلا فاتورة البيع تستخدم مرة للحصول على مجموعـــة المبيعـــات ثـــم تستخدم لترحيل منها إلى الجانب المدين من حساب العميل في أستاذ المدينين ثم قد تستخدم كشوف تحليلية للمبيعـــات بالمنـــاطق، ثـــم تستخدم لإعداد قيمة العمولة مستحقة لمندوبي البيع.

ج ــ ربما نه في حالة حجم العمليات التي في نفس النوع والطبيعة تتـــم هذه العمليات في مجموعة كبيرة وتجمع كل هذه المجموعات فـــي مجموع إجمالي واحد نهائي مما قد يصعب على المراجع محاولـــة مراجعته أو حتى اختباره لصعوبة تحليله إلى مجموعات مناسبة من وجهة نظر المراجع.

---

[1] د. السيد المتولى المرسى، مبـــادئ المراجعـــة، ص٣٢٥، مكتبـــة الجـــلاء الجديـــدة سنة١٩٩١

ولكي يمكن التغلب على هذه الصعوبات المقترحات التالية:

×× ترقيم المستندات الأصلية بأرقام مسلسلة حسب استعمالها في القيد مما يسهل الرجوع إليها.

×× تجميع هذه المستندات الأصلية إثباتها في مجموعات متتابعة.

×× تحتفظ هذه المجموعات في ملفات تسلسل أرقامها.

×× الإحتفاظ بسجلات تثبت فيها مجاميع هذه المجموعات حسب تسلسلها بالكميات والقيم النقدية وأية بيانات تفصيلية أخرى تكون لأزمة مثل التحاليل الإحصائية وغيرها لا يمكن أن تحفظ هذه المجموعات على نفس طريقة دفاتر الأستاذ ذات الميزان المستقل على أساس مقارنة كل مجموعة على حدة من المجموعات على أساس تسلسلها.

٢ ــ هناك أيضاً مشكلة عدم وجود مؤشرات لسهولة الرجوع إلى بيان أو رقم متصل ببيانات أخرى.

وعلاج هذه المشكلة هو مراعاتها تصميم نظام لتسهيل الرجوع إلى البيانات المتصلة ببعضها البعض واختبارها، فهي تيسير على المراجع ومصلحة وفائدة للعميل أيضاً.

٣ ــ مشكلة استعمال الدليل المحاسبي بالأرقام قد يكون مضللا للمراجع ولكن يمكن معالجة ذلك بطبع نسخ من الدليل تبين أرقام الحسابات موضحاً أمام كل منها أسم الحساب وتعطى صورة للمراجع عنها لاستعماله الشخصي.

ثالثا: نظم الحاسبات الإلكترونية:

أدى التطور السريع في نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات إلى إعـــادة النظر في أسلوب المراجعة التقليدية حيث أن نظم الحاسب الإلكتروني وهـــي تختلف عن الوسائل السابق ذكرها حيث تتصف بخـــواص متمـــيزة وهـــي السرعة المذهلة في تشغيل البيانات يعبر عنها بواحد في المليون من الثانيـــة وذلك بفضل الدائرة الإلكترونية ولما يتصف من خواص الذاكرة الداخليـــة أو تخزين البرامج، وأيضاً تخزين المعلومات وإعادة تشغيلها عند الطلب.

من الخصائص الأساسية للمحاسب الإليكتروني كونه يعمل وفقا لنظـــام الترقيم الذي يرتبط بطبيعة التخزين الداخلي للمحاسب وهناك أنظمة رقميـــة أخرى بخلاف الترقيم بطبيعة التخزين الداخلي للمحاســـب، وهنـــاك أنظمـــة رقمية أخرى بخلاف الترقيم المألوف ــ الترقيم العشري وتستخدم هذه النظـــم الأخرى في إعداد برامج الحاسب الإلكتروني ومن أهمـــها، نظـــام الـــترقيم الثماني ونظم الترقيم السادس عشر نظام يجمع بين خصائص النظم الســـابقة ويربط بينها وأشهر هذه النظم النظام العشري باستخدام الرموز الثنائية.

والعناصر المشتركة في نظام الحاسب الإلكتروني هي[١]

١ ــ الأجهزة بطاقات القراءة والطباعة.

٢ ــ الأفراد المدربين.

٣ ــ البرامج والإجراءات.

[١] Bulletin Issned By. Computer Training Institute C.T.I.. The Nature & Development of Computers "Talaat Harb St.. Cairo. 1978. PP. 1-3.

وقد طرأ على هذه الوسيلة مراحل تطور هي بحق ثـروة تكنولوجيـة مذهلة تنحصر في أربعة أجيال لها انعكاسها المباشر في التشغيل والذاكـرة والكفاءة العالية والتكلفة.

ولقد ترتب على استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشـغيل البيانـات المحاسبية العديد من المشاكل بالنسبة للمراجعة من أهمها:

١ ــ أن الصعوبات التي تواجه المراجع في الملاحظة المادية لمراحل العملية المحاسبية في النظم الآلية نتيجة سرعة تشغيل البيانـات قـد ازدادت نتيجة استخدام الحاسبات الإلكترونية.

٢ ــ أدى تخزين البيانات والتعليمات داخل الحاسبات الإلكترونية (التخزين الداخلى أو الرئيسى) إلى أن المراجع لن يستطيع ملاحظة عمليـات تشغيل البيانات لتحيد ما إذا كانت الإجراءات تطبق بصورة سـليمة أم لا، وبالإضافـة إلى ذلك فإن إخفاء البيانات داخـل إلى سبب يـؤدى إلى عدم قـدرة المراجع على تتبع العمليـات مـن المسـتندات إلـى التقارير وبالعكس.

٣ ــ يمكن تعديل إجراءات تشغيل البيانات والبرامج بدون علـم المراجـع ويمكن إحداث هذه التعديلات من خلال آلة الكونسول مثلا، وعلى ذلك فإن إجراءات تشغيل البيانات التي يعتقد المراجع أنها مطبقـة قـد لا تكون مطبقة فعلاً.

٤ ــ إختفاء مسار المراجعة بصورة جزئية أو كلية نتيجة استخدام الحاسبات الإلكترونية ويشمل مسار المراجعة ــ المستندات والسجلات ودفـاتر اليوميات والأستاذ والملفات الممغنطة (ملفات عمليات وملفات رئيسية) والتقارير المحاسبية التي تساعد المراجع على تتبـع العمليـات مـن المستندات الأصلية إلى التقارير المحاسبية التي تساعد المراجع علـى تتبع العمليات من المستندات الأصلية إلى التقارير المحاسبية وبالعكس.

وبالإضافة إلى عدم قدرة المراجع على تتبع البيانات داخل الحاسب ويرجع ذلك إلى مجموعة من العوامل منها استبعاد مستندات المصدر حيث يمكن إدخال البيانات مباشرة إلى الحاسب واستبعاد السجلات الوسيطة (البورصات مثلا) حيث يتم ترحيل العمليات مباشرة إلى الملفات الرئيسية، كما قد تستبعد التقارير حيث قد يتم توفير المعلومات في صورة إجابات على استفسارات فقط.

٥ – أدى التطور في الحسابات الإليكترونية (حاسبات الجيل الثالث) إلى إمكانية تشغيل عدة برامج في نفس الوقت، وقد نتج عن ذلك مشكلة للمراجع تتمثل في أنه قد يتم تعديل البرامج والملفات خلال تشغيل بيانات برنامج آخر، وقد يكون هذا التعديل غير مصرح به، وقد يتم بدون علم المراجع.

٦ – من خلال حاسبات الجيل الثالث يتم تشغيل البيانات من بعد، وهو ما يطلق عليه Teleprocessing، ويعنى تحويل البيانات من خلال قنوات اتصال مثل الخطوط لتليفونية أو الموجات الصغيرة (الميكروويف) أو الأقمار الصناعية، ويسمح هذا التشغيل بإدخال البيانات إلى الحاسب من إحدى النهائيات في أحد المواقع، وترحيل هذه البيانات إلى حسابات أو ملفات في موقع آخر وطبع النتائج في موقع ثالث.

وقد يترتب على تشغيل البيانات عن بعد حدوث إختلاسات في الأصول في حالة إمكانية الوصول إلى البرامج والملفات بطريقة غير مصرح بها.

ويجب على المراجع أن يقوم بتقييم تشغيل البيانات عن بعد، للتأكد من وجود ضوابط رقابية تحول دون الوصول إلى البرامج والملفات بصورة غير مرخص بها وبالتالي تضمن عدم حدوث أية اختلاسات في الأصول.

الفصل الثاني

أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على معايير المراجعة

أصدر معهد المحاسبية القانونية الأمريكيين قائمة بمعـــايير المراجعـــة المتعارف عليها وتتضمن هذه القائمة عشرة معـــايير مبوبـــة فـــي ثـــلاث مجموعات هي المعايير العامة ومعايير العمـــل الميدانـــي ومعـــايير إعـــداد التقارير، كما أصدر المعهد بعد ذلك سلسلة مـــن القوائـــم لتفســـير معـــايير المراجعة المتعارف عليها، وكان صدور القوائم الجديدة يرتبط بظهور مشاكل لمهنة المراجعة تستدعى تفسيراً رسمياً لها من معهد المحاســبين القـــانونيين الأمريكي، وغالباً ما يطلق على هذه التفسيرات معايير المراجعة أو المعايير، ومن الناحية الفنية تمثل هذه المعايير الإضافية تفسيرات لمعايير المراجعـــة المتعارف عليها، ومن القوائم التفسيرية التي أصدرها معهد المحاسبين قائمـــة معايير المراجعة رقم (٣) وهي تتعلق بأثر تشغيل البيانات إلكترونية علـــى دراسة وتقييم المراجع للرقابة الداخلية.

إن معايير ومفاهيم المراجعة الأساسية لا تتغير ببساطة لمجرد التحـول من التشغيل اليدوي للبيانات المحاسبية إلى التشغيل الآلـــي أو الإلكـــتروني، ويجب على المراجع في حالة مراجعة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانـــات أن يلتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تشمل المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير التقارير، أن الالـــتزام بمعـــايير المراجعـــة العامـــة ومعايير التقارير لم يتأثر بصورة جوهرية باستخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانات المحاسبية.

وإذا أخذنا المعيار الأول من معايير العمل الميداني والذي يتعلق بتخطيط عمليه المراجعة بصورة كافية والأشراف بصورة جدية وسليمة على أعمال مساعدي المراجع فإن الإلزام بهذا المعيار يعد أكثر صعوبة وتعقيداً في حالة استخدام الحاسبات الإلكترونية حيث يواجه المراجع في تخطيط عملية المراجعة مشكلة تقييم وفحص مجموعة من الضوابط والأساليب الرقابية غير موجودة في النظم اليدوية أو الآلية، كما أن الأشراف على أعمال مساعدي المراجع أصبحت أكثر صعوبة نتيجة لأن المراجع يقوم بالأشراف على أعمال تتعلق بالمحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى قيامه بمراقبة تشغيل العديد من الأعمال المعقدة على الحاسب.

ويتطلب المعيار الثاني من معايير العمل الميداني دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة كأساس لتحديد مدى الاعتماد على هذا النظام.

وبالتالي تحديد مدى الاختبارات اللازمة والتي تحدد إجراءات المراجعة الضرورية وبهدف مراجع الحسابات من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق غرضين أساسيين هما:

١ ــ تحديد إلى أى مدى يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تحديد طبيعة ومدى وتوقيت اختبارات المراجعة التالية التي يقوم بها المراجع لفحص القوائم المالية.

٢ ــ تخطيط إجراءات المراجعة التالية.

وتعتمد دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات على نفس المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية في النظم الأخرى لتشغيل البيانات ولتقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل استخدام الحاسب الإلكتروني يمكن التركيز على أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على نظام

الرقابة الداخلية ثم دراسة المشكلات المترتبة على استخدام الحاسب الإلكتروني من حيث المدخلات وعمليات التشغيل وتخزين البيانات.

أولا : المزايا المترتبة على إدخال الحاسبات الإلكترونية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية[1]

١ ــ الدقة :

يعد الحاسب الإلكتروني أكثر دقة من الإنسان في أداء عمليات التشغيل المختلفة حيث يقترب معدل الأخطاء في حالة استخدام الحاسبات الإلكترونية من الصفر، فالحاسب الإلكتروني لا يخطئ في العمليات الحسابية المختلفة ولا يقبل قيد بورصة غير متوازن، ولا يرحل إلى حسابات غير مختصة ولا يخطئ في ترصيد الحسابات.

٢ ــ الاتساق:

يقوم الحاسب بمعالجة العمليات المتشابهة على أساس ثابت، وعلى سبيل المثال إذا كانت تعليمات الحاسب تشمل قيامه بفحص حدود الإئتمان للعميل قبل الموافقة على البيع، فإن الحاسب سيقوم بهذا الفحص بصورة مستمرة متسقة.

٣ ــ الدافعية:

لن يستفيد الحاسب من أية أخطاء أو تلاعب في الحسابات ولذلك لا يوجد للحاسب أية حوافز لعدم الأمانة، أو الغش أو التزوير وعلى العكس من ذلك فقد يضع الفرد مصالحة الشخصية قبل مصلحة المنشأة.

---

[1] د. إبراهيم رسلان حجازي، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، دار الثقافة العربية القاهرة، سنة ١٩٨٧.

ثانيا: المشكلات المترتبة على استخدام الحاسب الالكترونى:

يمكن مناقشة هذه المشكلات من حيث الجوانب التالية:

١- المدخـــلات:

تشمل المشكلات المتعلق بالمدخلات مايلى:

أ ــ استبعاد المستندات الأصلية:

قد يتم إدخال البيانات إلى الحاسب مباشرة من خلال نـــهائيات بـــدون استخدام مستندات أصلية، وعلى سبيل المثال يمكن استقبال طلبات العمـــلاء تليفونياً وإدخالها مباشرة إلى الحاسب، ويترتب على عدم وجود المســـتندات الأصلية للعمليات عدم قدرة المراجع على التأكد من وجود ترخيـــص بـــأداء العمليات، كما يؤدى إلى اختفاء مسار المراجعة.

ويمكن معالجة هذه المشكلة عن طريق:

- الرقابة على النهائيات بالتأكد من إدخـــال البيانـــات عـــن طريـــق الأشخاص المرخص لهم فقط.
- الربط بين كل عملية من العمليـــات ومشـــغل الحاســـب والنهائيـــة المستخدمة في إدخال العملية ووقت الإدخال، وذلك لتحديد المســئولية وضمان الترخيص بأداء العمليات المختلفة.

ب ــ ظهور مصادر واحتمالات جديدة للأخطاء

قد يتم استخدام أقراص أو أشرطة تعتمد بطريقة خاطئة، وبالتالي قـــد تكون كل البيانات التي تدخل للحاسب بيانات غير سليمة، ويمكن التغلب على ذلك من خلال برامج خاصة لاختبار صحة بيانات المدخلات ويتم تنفيذ هـــذه البرامج قبل تشغيل البيانات في إنتاج المخرجات.

ج ــ اعتبار العمليات التي أدخلت للحاسب عمليات معتمدة أو مرخص بها يتضمن الأسلوب السليم لتشغيل البيانات باستخدام الحاسب الإلكتروني وجود مجموعة من أساليب الرقابة المادية والتنظيمية على إدخال البيانات، وعلى ذلك يفترض أن العمليات التي أدخلت إلى الحاسب عمليات معتمدة أو مرخص بها إذا استطاع شخص ما تغذيه الحاسب ببيانات بطريقة غير مشروعة عن طريق تجنب وسائل الرقابة فإنه يكون قد أضفي على هذه العملية غير المشروعة الصفة الرسمية طالما أدخلت البيانات إلى الحاسب ويتطلب ذلك وجود إجراءات تضمن اعتماد أو الترخيص بأداء العمليات المختلفة.

٢ ـ تشغيل البيانات:

تشمل مشاكل الرقابة الداخلية في مجال تشغيل البيانات ما يلي:

أ ــ افتقاد الحاسب الإلكتروني للتقدير الشخص:

قد يترتب على استخدام الحاسب الإلكتروني أخطاء غير عادية وعلى سبيل المثال إصدار أحد شيكات الأجور بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه بدلا من ٥٠ جنيه، وفي النظم اليدوية لا يمكن الوقوع في مثل هذه الأخطاء التي تخرج عن الحدود المعقولة، بينما قد يقع الحاسب الإلكتروني في مثل هذه الأخطاء نظراً لافتقاده التقدير الشخصي، ويمكن معالجة مشكلة افتقاد الحاسب الإلكتروني للتقدير الشخصي بأن تتضمن برامج الحاسب مقارنات منطقية واختبارات للمعقولية، وعلى سبيل المثال يمكن أن يتضمن برنامج الأجور مقارنة صافي إستحقاقات كل عامل وقيمة معينة محددة مقدماً لا يمكن أن يصل إليها صافي إستحقاقات أى عامل من العاطلين بالمنشأة ولا يصدر أى شيك من شيكات الأجور إلا إذا كانت قيمة الشيك في حدود القيمة المحدودة مقدماً.

ب ــ تركز العمليات داخل الحاسب الإلكتروني:

يعد الفصل بين المسئوليات أحد عناصر الرقابة الداخلية، وعلى سبيل المثال في النظم اليدوية فإن مسئولية التسجيل في اليوميات يجب أن تكون منفصلة عن مسئولية الترحيل إلى حسابات الأستاذ وفي حالة استخدام الحاسبات الإلكترونية فإن هذه المسئوليات وغيرها تتم غالباً بواسطة الحاسب الإلكتروني، وعلى سبيل المثال في نظام الأجور يقوم الحاسب بالاحتفاظ بسجلات العاملين وأجورهم، وتحديد استحقاقاتهم وإستقطاعتهم وإعداد تحليل تكلفة العمالة وإصدار شيكات الأجور، وقد يستغل العاملون في تشغيل البيانات هذا الوضع لتحقيق أغراض شخصية وعلى سبيل المثال فقد يعدل مخطط برامج في أحد البنوك برنامج طبع قائمة الحسابات المكشوفة حتى لا يظهر حسابه في هذه القائمة، وبالتالي يستطيع الاستمرار في السحب على المكشوف في حسابه بدون أن يتم اكتشافه.

ويمكن معالجة هذه المشكلة عن طريق الفصل بين وظيفة تحليل النظم وإعداد البرامج ووظيفة تشغيل الحاسب حيث أن محللي النظم ومخططي البرامج يكونوا على دراية كاملة بوسائل الرقابة على البرامج وكيفية الوصول إلى الحاسب والتدخل في التشغيل الفعلي للبرامج، وهذا يوفر لهم الفرصة في إدخال تعديلات غير مصرح بها على البرامج، ومن ناحية أخرى يجب أن تكون معرفة ومعلومات مشغل الحاسب في حدود ما يتطلبه تشغيل الحاسب فقط، أما إذا كان مؤهلا لإعداد برامج الحاسب فإن ذلك يعطي له الفرصة في إدخال تعديلات غير مصرح بها على البرامج.

ج ـ ظهور مصادر واحتمالات جديدة للأخطاء:

على الرغم من أن استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانـــات يؤدى إلى تخفيض احتمالات الأخطاء، فإنه قد يؤدى في نفس الوقـــت إلـــى ظهور مصادر جديدة للأخطاء تشمل ما يلي:

- **أخطاء في الأجزاء الآلية Ward Ware أو غير الآلية:**

وعلى سبيل المثال أخطاء في نظم التشغيل وبرامـــج الترجمـــة، ويمكـــن اكتشاف هذه الأخطاء بسرعة كما يمكـــن تصحيحـــها بواســـطة بـــائعي الحسابات الإلكترونية.

- أخطاء في البرامج التطبيقية، ولقد حدث على سبيل المثال خروج أحـــد الأقمار الصناعية عن نطاق الرقابة وقد تم تحطيم القمر الصناعي وتكبـــد خسائر بملايين الدولارات نتيجة خطأ من خطط البرنامج، حيـــث أهمـــل كتابة إشارة سالبة (ـ) في أحد أجزاء البرنامج، ولاشك أن معالجة هـــذه الأخطاء يتطلب ضرورة اختبار البرامج بصورة شـــاملة وفعالـــة قبـــل استخدامها في تشغيل البيانات.ـــ أخطاء ترجع إلى قصور فـــي تصميـــم تشغيل البيانات وفشل النظام في معالجة الحالات والظروف غير العادية.

٢ ـ تخزين البيانات:

تشمل مشاكل الرقابة الداخلية في مجال تخزين البيانات ما يلي:

أ ـ مسار المراجعة غير مرئي:

قد يعتقد البعض أن مسار المراجعة غير موجود في حالـــة اســـتخدام الحاسبات الإلكترونية، وعلى الرغم من أنه من غير الممكن رؤيـــة مســـار المراجعة إلا أنه موجود ولكن في صورة يمكن للمحاسب قراءتـــها، وعـــدم تمكن المراجع من تتبع مسار المراجعة يعنى أن اختبارات التحقق من دقـــة البيانات ستكون أكثر صعوبة حيث لا يمكن إجراء تلك الاختبارات يدوياً بـــل يجب استخدام الحاسب الإلكتروني في تحليل السجلات وإجراء الاختبارات.

ب ــ يمكن تعديل البيانات والمعلومات والبرامج بدون ترك آثاره ملموسة:

من أهم عوامل الحماية في النظم اليدوية أن أية محاولة لتعديل البيانات والمعلومات والبرامج المسجلة في وسائل تخزين إلكترونية بدون ترك آثار ملموسة وإذا كانت هذه الخاصية تمثل ميزة من مزايا وسائل التخزين الإلكتروني حيث يمكن التسجيل على الشريط الممغنط أو القرص الممغنط عدة مرات، فغن هذه الخاصية تمثل أحد المشاكل الخطيرة من وجهة نظر الرقابة الداخلية.

ج ــ سهولة سرقة البيانات والمعلومات:

يصعب في النظم اليدوية سرقة السجلات، وذلك نظراً لضخامتها وصعوبة نقلها كما أنه من السهل اكتشاف سرقة السجلات، أما في حالة التشغيل الإلكتروني للبيانات حيث يمكن تخزين كميات هائلة من البيانات والمعلومات في وسائل تخزين صغيرة الحجم، فإنه من السهل سرقة أو نسخ البيانات والمعلومات، وذلك يتطلب وجود أساليب فعالة للرقابة على ملفات الحاسب بحيث لا تصبح متاحة إلا للأشخاص المرخص لهم فقط.

٤ ـ المخرجات:

تعد الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصادر خارج المنشأة من الأدلة الهامة على مدى دقة البيانات والمعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي، على سبيل المثال يمكن الاعتماد على مصادقات العملاء للتحقق من مدى دقة السجلات المحاسبية، ومع ذلك فقد يهمل العملاء فحص تلك المصادقات إذا كانت أحد مخرجات الحاسب الإلكتروني دائماً صحيحة. وقد تحدث أيضاً الثقة التامة في مخرجات الحاسب داخل المنشأة من الأقسام المستفيدة من الحاسب، وبالتالي قد تهمل تلك الأقسام فحص مخرجات الحاسب الإلكتروني ويتطلب ذلك ضرورة فحص مخرجات الحاسب للتحقيق من صحتها ودقتها.

أما المعيار الثالث من معايير العمل الميداني وهو تجميع أدلة إثبات كافية، وقد أثر هذا المعيار على المراجع في حالة مراجعة نظم تشغيل البيانات باستخدام الحاسبات الإلكترونية سواء من حيث نوع أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها أو من ناحية وسائل الحصول عليها، فقد تأثرت طبيعة أدلة الإثبات نتيجة مجموعة من العوامل منها على سبيل المثال استبعاد المستندات الأصلية " أو مستندات المصدر" واستبدال دفاتر اليوميات ودفاتر الأستاذ بأشرطة أو أقراص ممغنطة.

كما تأثرت وسائل الحصول على أدلة الإثبات نتيجة استخدام الحاسب كأداة للمراجعة بدلاً من الفحص اليدوي للعمليات في النظم اليدوية أو الآلية.

الفصل الثالث

أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على أساليب المراجعة

من المعروف أن طريقة التشغيل الإلكتروني للبيانات لا تختلف في مراحلها الأساسية عن الطريقة اليدوية، لكن الاختلاف الأساسي بينهما يتمثل في إجراءات وأساليب تشغيل البيانات، ففي النظم اليدوية يتم تسجيل البيانات من واقع المستندات في دفاتر اليومية مباشرة ثم الترحيل إلى دفاتر الأستاذ، بينما في النظام الإلكتروني يتحتم القيام بعمليات تحضيرية جديدة بهدف ترجمة البيانات المراد تسجيلها إلى اللغة التي يتعامل بها الحاسب الإلكتروني، بدلا من تنفيذ هذه العمليات يدويا أصبح تنفيذها يتم بسرعة فائقة ودقة كبيرة وذلك طبقا لبرنامج تعليمات مصمم لهذا الغرض.

ولقد كان لهذا التغير أثر واضح على مقومات النظام المحاسبي للمنشأة وبالتالي سوف تتطور أساليب المراجعة لتتمشى هذا التغيير، ولتوضيح أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية على أساليب المراجعة سوف نعرض ذلك من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على مقومات النظام المحاسبي.

المبحث الثاني: أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على أساليب المراجعة.

المبحث الأول

أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على مقومات النظام المحاسبي

بالرغم من أن النظم المحاسبية تختلف اختلافا جوهريا في التفاصيل من منشأة إلى أخرى إلا أن هناك بعض المقومات الرئيسية يشملها أي نظام محاسبي:

- المجموعة المستندية.
- المجموعة المحاسبية.
- مجموعة التقارير.
- مجموعة من الأفراد يقومون بتنفيذ هذا النظام.

ولقد ترتب على استخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانات آثارا واضحة على المقومات الرئيسية للنظام المحاسبي.

أولا: المجموعة المستندية:

كان للمجموعة المستندية النصيب الأكبر من التغيير نتيجة لاستخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل البيانات والمقصود بالمجموعة المستندية هنا تلك التي تنشأ في المنشأة سواء تلك التي تكون من نتيجة علاقة المنشأة مع الغير أو تلك المستندات الداخلية التي تتداول بين أقسام المنشأة وهذا التغيير يتلخص فيما يلي:

- التصميم الجيد الجديد للمستندات لتناسب الأهداف المرتبطة بها بحيث يمكن استخدامها بسهولة وبحيث تقلل الأخطاء إلى أقل حد ممكن فضلا عن تدريب الموظفين الجدد عليها.

- قدرة الحساب على إعداد المستندات بالشكل وبالنسخ المطلوبة في عملية طباعة واحدة.
- اختصار الدورة المستندية الطويلة والتوقيعات والتأشيرات المتعددة.

ثانيا: المجموعة الدفترية:

وهي الدفاتر المحاسبية المعروفة في النظم التقليدية، وتشمل دفاتر اليومية والأستاذ حيث تكون في صورة سجل أو أوراق سائبه، وفي النظم الإلكترونية نجد أنها اتخذت صورا جديدة مختلفة تماما عن سابقتها، فقد تكون في شكل وسائط ممغنطة كالأشرطة والأسطوانات الممغنطة، وأما على شكل وسائط ورقية مثل البطاقات والأشرطة المثقبة، وبالطبع لا يمكن قراءة هذه السجلات بصورتها الجديدة بالعين المجردة بل يصبح من الضروري طباعة محتوياتها باللغة المقروءة للشخص العادي، أو عرضها مقروءة على شاشات العرض التلفزيوني في الأجهزة الحديثة.

هذا من ناحية الشكل، أما من ناحية محتوياتها فأننا نجد أنها تحتوي على الأرصدة الجديدة فقط طبقا لآخر تعديل ولا يظهر بها التعديلات السابقة ويلاحظ أنه في النظم الإلكترونية قد تتخذ السجلات عدة نسخ وذلك للاحتياط ضد تلف النسخة الأصلية، فإذا ما حدث أي تلف يمكن استخدام النسخة البديلة بالإضافة إلى مبرر آخر وهو إمكانية المطابقة بين النسخ للتأكد من صحة التشغيل.

ثالثا: الدليل المحاسبي:

إذا كان الدليل المحاسبي دور هام في تسهيل توجيه المعاملات المالية إلى حساباتها المختصة في ظل النظم المستندية – إلا أن دور الدليل المحاسبي في النظم الإلكترونية أهم وأوضح بكثير، وطبيعي أن يكون الدليل في النظم الإلكترونية يصبح أكثر تحليلا مما هو موجود في النظم التقليدية.

رابعا: التقارير:

وتتمثل في مختلف صور التقارير المالية والإدارية المقدمة إلى المستويات الإدارية المسئولة لتساعدها في اتخاذ القرارات، وقد ساعد استخدام الحاسبات الإلكترونية في إعداد هذه التقارير بصورة أكثر تحليلا وبسرعة فائقة وبدقة عالية تبعث على الثقة في البيانات.

خامسا: مجموعة الأفراد القائمون بالتنفيذ:

وهذا العنصر له تأثيرا كبيرا باستخدام الحاسبات الإلكترونية من حيث العدد والمواصفات، والنظام الإلكتروني لا يحتاج إلى العدد الضخم من الأفراد الموجودين في النظام التقليدي حيث حل العمل الآلي محل العمل اليدوي في وظائف أو جزء من وظائف كان يزاولها أفراد النظام القديم.

والعدد المحدود من العاملين في النظام الإلكتروني يجب أن يتوافر فيهم خبرات متخصصة من مهام جديدة مثل وظيفة تشغيل الحاسب الإلكتروني، ووظيفة إعداد تحضير البيانات، بالإضافة إلى وظيفة تحليل وتصميم النظم، وتخطيط البرامج.

ومما تجدر الإشارة إليه أنه في ظل النظام التقليدي لتشغيل البيانات ينفرد مجموعة من المحاسبين والأفراد العاديين بعملية تشغيل البيانات، أما في ظل النظام الإلكتروني فيشترك المهندسون والإحصائيون والمحاسبون في عملية تشغيل البيانات.

ولا شك أن التغيير الذي طرأ على المقومات الرئيسية للنظام المحاسبي الذي تم عرضه بشيء من التبسيط قد أدي بالتالي إلى تغير كبير في أساليب المراجعة كما سوف يتضح في المبحث التالي.

المبحث الثاني

أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على أساليب المراجعة

إن المراجع بأسلوبه القديم في المراجعة لا يستطيع أداء مهماته في ظل النظم الإلكترونية، وأصبح من الضروري استخدام أساليب جديدة في المراجعة تتمشى مع التغيرات التي أحدثتها الحسابات الإلكترونية على نظم تشغيل البيانات ومن الأساليب الجديدة لمراجعة النظم الإلكترونية أسلوب يجمع بمنهجين: الأول هو منهج المراجعة حول الحاسب أما الثاني فهو منهج المراجعة خلال الحاسب.

أولا : منهج المراجعة حول الحاسب الإلكتروني:

يرتكز هذا المنهج على المدخلات من البيانات والمخرجات، ويبتعد عن مراجعة البرامج وعمليات التشغيل التي تمت خلال الحاسب. فيفترض أنه مادامت المدخلات سليمة وانعكس تأثيرها في النتائج فإن عمليات التشغيل داخل الحاسب تمت بطريقة سليمة.

وقد يقوم المراجع بتطبيق أسلوب المراجعة التقليدي ويتجاهل المحاسب كلية عند فحصه لإجراء الرقابة الداخلية على التشغيل الإلكتروني للبيانات، وذلك إذا كان النظام يتسم بالتوثيق الجيد وإذا كان مسار المراجعة مرئي وواضح. يطلق على هذا الأسلوب (المراجعة حول الحاسب) حيث يتجاهل المراجع الحاسب كلية عند تقييمه لإجراءات الرقابة الداخلية ويهتم أساسا بتقييم الضوابط الرقابية على التشغيل الإلكتروني للبيانات من خلال فحص المدخلات والمخرجات وينظر المراجع إلى الحاسب باعتباره صندوقا أسود.

ولما كان أسلوب المراجعة حول الحاسب يمثل إمتداد الأسلوب المراجعة التقليدي الذي كان في الخمسينات وبداية الستينات. ألا أن هذا الأسلوب قد فقد أهمته تدريجيا نظرا لتقدم تكنولوجيا الحاسبات الإلكترونية.

ثانيا: منهج المراجعة من خلال الحاسب أو باستخدام الحاسب:

تعني المراجعة من خلال أو باستخدام الحاسب أن المراجع يستخدم الحاسب كأداة لتحقيق أهداف المراجعة، ويوجد أكثر من أسلوب للمراجعة من خلال أو باستخدام الحاسب الإلكتروني وتشمل هذه البيانات ما يلي:

١ ـ أسلوب البيانات الاختبارية.

٢ ـ أسلوب اختبار برامج الوحدة الاقتصادية.

٣ ـ أسلوب البرامج الجاهزة للمراجعة.

٤ ـ أسلوب برامج المراجعة التي يعدها المراجع.

وسوف نعرض كل أسلوب بشيء من التبسيط وبيان وعيوب كل منهم:

١ ـ أسلوب البيانات الاختبارية:

يهدف هذا الأسلوب التي تتبع العمليات المختلفة إلى أن تصبح مخرجات للحاسب لتحديد مدي إمكانية الاعتماد على البرامج التطبيقية وبرامج الرقابة والأجزاء الآلية. ويعتمد أسلوب البيانات الاختبارية أساسا على مجموعة من العمليات لاختبار النظام يطلق عليها البيانات الاختبارية.

ويحدد المراجع مقدما النتائج التي سوف يحصل عليها من تشغيل البيانات الاختبارية، ويتم إدخال البيانات الاختبارية إلى الحاسب الإلكتروني كما يتم تشغيلها باستخدام البرامج التطبيقية للمنشأة.

ويقوم مراجع الحسابات بمقارنة نتائج تشغيل البيانات الاختبارية التي سبق للمراجع تحديدها مقدما وذلك للتأكد من تشغيل البيانات بصورة سليمة (اختبار الأجزاء الآلية) وللتأكد من ان منطق البرامج التطبيقية سليم (اختبار البرامج).

ويعتبر إعداد البرامج الاختبارية من الخطوات الهامة في تطبيق أسلوب البيانات الاختبارية، ويجب أن تكون مجموعة البينات الاختبارية شاملة بحيث يمكن اكتشاف كافة الأخطاء في البرامج التطبيقية سواء كانت أخطاء في منطق البرامج أو أخطاء في البيانات، ويتطلب ذلك أن يحدد المراجع بيانات حقيقية حيث من الصعب أن تشمل البيانات الحقيقية كافة أنواع الأخطاء ومن أمثلة الأخطاء التي يجب أن يأخذها المراجع في الحسبان عند تصميم البيانات الاختبارية ما يلي:

أ ــ أخطاء في ترميز الحسابات.

ب ــ اختبارات وحدات القياس (طن، جنيه، متر ....الخ).

ج ــ اختبارات الإشارة (قد يتضمن حقل موجب إشارة سالبة).

د ــ اختبارات الحقول وهل هي رقمية أو بجدية أو رقمية أبجدية (قد يتضمن أحد الحقول الرقمية بيانات أبجدية).

هـ ــ اختبارات ترصيد الحسابات.

وإذا كانت البيانات الاختبارية تم اختبارها من البيانات الفعلية للوحدة الاقتصادية فسيجرى عليها التشغيل أيضا قي وجود المراجع وتقارن النتائج بتلك الموجودة في السجلات والملفات المحاسبية.

مزايا أسلوب البيانات الاختبارية :

أ ــ السماح للمراجع بالاستعادة من قدرات الحاسب في إجراء الاختبارات.

ب ــ قلة التكلفة من ناحية الأمن الذي تسغرقه المراجعة.

ج ــ مرونة التشغيل حيث يمكن تغير البيانات الاختبارية عند الحاجة كذلك سهولة تطوير نظم التشغيل الإلكتروني.

د ــ فعالية هذا الأسلوب في اختبار نظام الرقابة الداخلية.

عيوب أسلوب البيانات الاختبارية:

أ ــ يتطلب هذا الأسلوب من المراجع الإلمام بنظام التشغيل الإلكتروني للبيانات وقد لا يتوفر ذلك في المراجع.

ب ــ احتمال تعرض ملفات البرامج والبيانات للتلف أثناء المراجعة ما لم يتم استخدام نسخ من تلك الملفات.

ج ــ تأكد المراجع من أن البرنامج المستخدم في الاختبار هو نفسه البرنامج.

٢ ــ أسلوب اختبار برامج الوحدة الاقتصادية:

يعتمد هذا الأسلوب على أساس أن البيانات التي يتم تشغيلها طبقا لبرنامج يتضمن خطوات وتعليمات محددة، وبفحص هذه التعليمات للتأكد من دقتها يمكن التوصل إلى مدي دقة تشغيل البيانات بواسطة هذا البرنامج وإمكانية الاعتماد على نتائجه. ونظرا لأن البرامج تكون مخزنة على بطاقات أو أشرطة مثقبه أو على أشرطة ممغنطة فإنه يتحتم طلب طباعة البرامج ثم مراجعتها وهذا يستلزم أن يكون المراجع على دراية بتصميم النظم وإعداد البرامج أو أن يضم معه مستشارين في تصميم وإعداد البرامج عيوب هذا الأسلوب:

أ ــ عدم التأكد من ان البرنامج تحت الفحص هو البرنامج الرسمي للوحدة الاقتصادية.

ب ـ يتطلب فحص البرامج ضرورة توافر المعرفة والخبرة لدي المراجع بتصميم وإعداد البرامج أو الاستعانة بذوي الخبرة في هذا الشأن وقد لا يتحقق ذلك مع كثير من المراجعين.

ج ـ عدم صلاحية هذا الأسلوب مع البرامج المعقده أو التي تحتاج لتعديل مستمر فيصبح البرنامج الأخير مختلف عن سابقه ولا شك أن هذا يتطلب من المراجع وقتا ليس بالقصير.

مزايا هذا الأسلوب:

أ ـ هذا الأسلوب لا يعوق تنمية وتطوير النظم الإلكترونية.

ب ـ يمكن للمراجع اختصار الوقت المحدد للفحص.

٣ ـ أسلوب البرامج الجاهزة للمراجعة:

قد تقوم الشركات المنتجة للحاسبات الإلكترونية بإعداد برامج تشغيل جاهزة تقدمها للوحدات المستخدمة من قبيل الخدمات. وفي نفس الوقت قد تمدها أيضا ببرامج جاهزة[1]، ويري البعض أن هذه البرامج قد تفي بأغراض المراجعة إذا روعي عند استخدامها.

٤ ـ أسلوب برامج المراجعة التي يعدها المراجع:

يعد من أحدث الأساليب المستخدمة في مراجعة النظم الإلكترونية ويتلخص هذا الأسلوب في قيام المراجع بإعداد نماذج لبرامج الوحدة الاقتصادية تعتبر من وجهة نظره البرامج المثلي. أو نموذج لما يجب أن يتم

---

[1] د. محمد نصر الهواري: "دراسات في المراجعة" الجزء الثاني، مكتبة غريب، القاهرة، سنة ١٩٧٧ ص ٤٢١ ـ ٤٢٢.

به العمل الفعلي، ثم يقوم المراجع بمقارنة البرامج النموذجية مع البرامج الفعلية للوحدة الاقتصادية. وتقصي نواحي الاختلاف فيما بينها.

ويستطيع المراجع اختبار مجموعة من البيانات الفعلية للوحدة الاقتصادية ويقوم بتشغيلها بواسطة البرنامج الذي أعده، ثم يقارن النتائج التي يحصل عليها بالنتائج الفعلية لبرنامج الوحدة والتعرف على الانحرافات وأسبابها.

مزايا هذا الأسلوب:

أ ــ المحافظة على استقلال المراجع في أداء مهمته بعدم الاعتماد كلية على نظم الوحدة الاقتصادية.

ب ــ توفير المراجع مما يمكنه من أداء مهمته وإبداء حكمه المهني بسرعة كبيرة.

ج ــ تخفيض تكاليف أداء عملية المراجعة لتوزيع تكاليف تلك البرامج التي تستخدم بصورة متكررة بتوزيع تكلفتها على عدد مرات المراجعة وبذلك تنخفض أنصبة كل عملية مراجعة من تكاليف هذه البرامج.

عيوب هذا الأسلوب:

لقد انتقد أحد الكتاب هذا الأسلوب من النواحي الآتية[١]:

أ ــ يحتاج المراجع أن يوفر ضمن فريق المراجعة التابع له خبرات كافية ومتخصصة في تحليل وتصميم النظم والبرامج، وهذا ما تفتقر إليه مكاتب المراجعة حاليا.

---

[١] د. محمد نصر الهواري، "دراسات في المراجعة"، مرجع سابق ص٤٢.

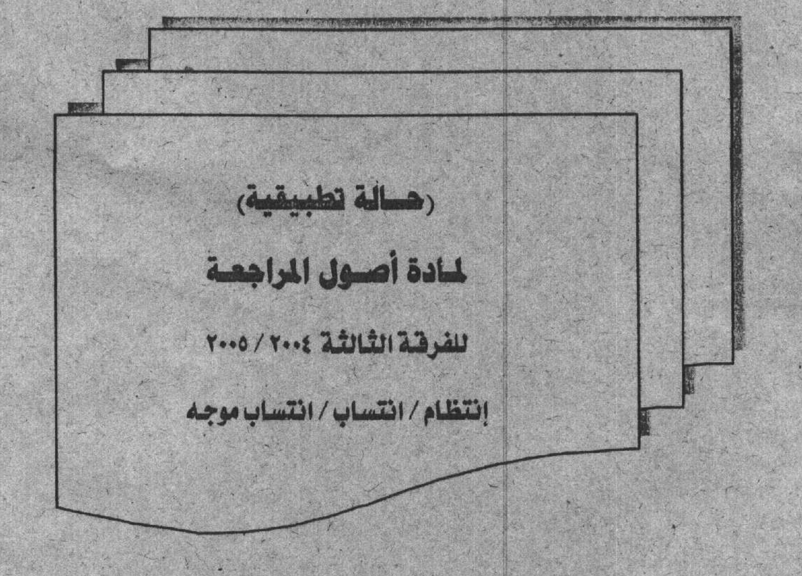
ب ــ يلزم إعداد برامج المراجعة بمرونة حتى يمكن استخدامها في أكثر من وحدة اقتصادية.

ج ــ تطلب أن تكون برامج الوحدة الاقتصادية مكتوبة بلغة عامة واحدة وإلا فيلزم إعداد البرامج بأكثر من لغة في حالة تعدد اللغات التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية.

ورغم الانتقادات الموجهة لهذا الأسلوب الأخير إلا أننا نرى أنه أفضل الأساليب على الإطلاق حيث أنه من حيث الموضوعية يتمشى مع معايير المراجعة.

ولذلك فإننا نرى أن استخدام الحاسبات الإلكترونية أخذ ينتشر في الوحدات الاقتصادية وعلى نطاق واسع يوما بعد يوما، ويعتبر من التحديات الصعبة التي تواجه مراجع الحسابات التي يجب مواجهتها بأن يعمل على إعداد نفسه وبسرعة لهذا التطور وإلا عجز عن أداء مهمته على الوجه الأكمل.

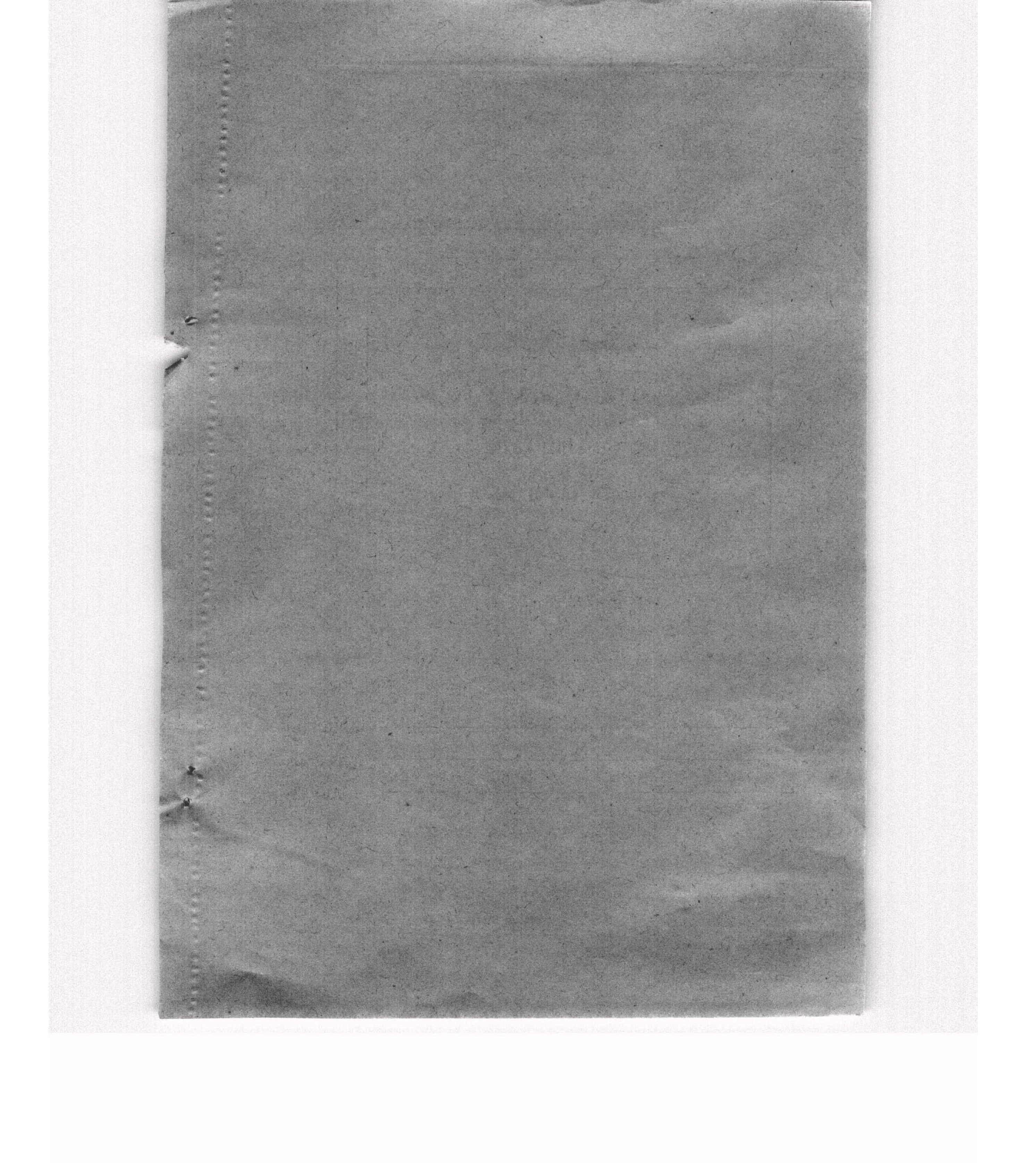
فإذا عمل مراجع الحسابات على تطوير نفسه من حيث تأهيله العملي بحيث تكون لديه معرفة علمية ومستوى لائق من المهارة الذي يمكنه من التعرف على النظم الآلية الإلكترونية وكيفية ومراحل استخدامها في تشغيل البيانات المحاسبية بالشكل الذي يمكنه من تفهم والاشتراك في وضع البرامج الخاصة بتشغيل البيانات عليها بما يضمن وضع نظم للرقابة على النقاط محل الضعف وبما يمكنه أيضا من وضع برنامج للتأكد من صحة وسلامة المدخلات والتشغيل والمخرجات. هذا بالإضافة إلى الاستعانة بالخبرات من المؤهلين في هذا المجال للعمل في مكتبه فإن هذه الانتقادات ستختفي وسينجح المراجع في تطوير نفسه وتطوير مهنة المراجعة والمحاسبة إلى الأفضل وتعمل على تحقيق أهدافها.



اسم الطالب:

رقم السكشن:

رقم الطالب:



أجب عن السؤال الثالث:

فيما يلي الحسابات الختامية للشركة العامة للغـــزل والنســيج بالمحلــة الكبرى عن السنة المالية المنتهية في ٣٠ / ٦ / ٢٠٠٣ ــ كذلك الميزانيـــة العمومية المنتهية في ذلك التاريخ.

أولا: الحسابات الختامية في ٣٠ / ٦ / ٢٠٠٣

حـ / تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة

المبلغ	المبلغ	البيان	المبلغ	المبلغ	البيان
		<u>تكلفة إنتاج</u>	٢٠٠٠		مخزون إنتاج تام آخر المدة ٣٠ / ٦
٢٥ ٥٠٠		خامات ومواد وقطع غيار			
١٥ ٠٠٠		أجــور	٥٠٠		مخزون إنتاج غير تام ٣٠ / ٦
		<u>تكاليف أخرى</u>	١ ٥٠٠		مخزون بضائع بغرض البيع آخر المدة ٣٠ / ٦
	٣ ٠٠٠	خدمات مشتراه			
١٣ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	إهلاك واستهلاك			
٤ ٠٠٠		مشتريات بغرض البيع			
١٠ ٠٠٠		مخزون إنتاج تام ١ /١	٧١ ٥٠٠		من حــ / المتاجــرة
٥٠٠		مخزون غير تام ١ / ١			
٧ ٥٠٠		مشتريات بضائع بغرض البيع			
٧٥ ٥٠٠			٧٥ ٥٠٠		

حـ / المتاجـرة

٧١ ٥٠٠		إلى حـ/ تكلفة إنتاج أو			٤١ إيرادات النشاط
		أو شراء الوحدات المباعة		٩٠ ٠٠٠	صافي مبيعات إنتاج
					تام
		تكاليف تسويقية	٩٨ ٠٠٠	٨ ٠٠٠	صافي مبيعات بضائع
٨ ٠٠٠		خامات			بغرض البيع
٢ ٠٠٠		أجور	٥٠٠		٤٢ منح وإعانات
		مصروفات أخرى			
	١٠٠٠	خدمات مشتراه			
	٥٠٠	إهلاك واستهلاك			
١٧٠٠	٢٠٠	هدايا وعينات			
١٥٣٠٠		إلى حـ/ أ . خ			
٩٨ ٥٠٠			٩٨ ٥٠٠		

حـ / أ . خ

المبلغ	المبلغ الجزئي	البيان	المبلغ	المبلغ الجزئي	البيان
		حـ/ تكاليف تمويلية	١٥٣٠٠		من حـ / المتاجـرة
١٢٠٠		خامات	١٠٠٠		٤٣ إيرادات أوراق مالية
٢٥٠٠		أجـور			٤٤ إيرادات وأرباح أخرى
		مصاريف أخرى			
	٤٠٠٠	خدمات مشتراه		٢٠٠٠	مخصصـات انتفي
٨٥٠٠	٤٥٠٠	إهلاك واستهلاك			الغرض منها
		أعباء وخسائر أخرى		١٠٠	ديون سبق إعدامها
	٢٢٥٠	مخصصات بخلاف الإهلاك	٢٦٠٠	٥٠٠	أرباح بيع أوراق مالية
	٣٥٠	ديون معدومـة			
٢٨٠٠	٢٠٠	تبرعات للغير			**إيرادات وأرباح أخرى**
			٧٠٠		فروق عملة
٤٠٠		خسائر بيع سيارات	٣٠٠		إيرادات سنوات سابقة
١٠٠٠		ضرائب الدخـل			
٣٥٠٠		صافي الربح			
١٩٩٠٠			١٩٩٠٠		

ثانيا: الميزانية العمومية في ٣٠ / ٦ / ٢٠٠٣

كلي	جزئي	بيـــــان	كلي	جزئي	بيـــــان
		أصـــول ثابتـــة			**حقوق الملكية**
	١٠٠ ٠٠٠	مباني وإنشاءات		٥٢٠ ٠٠٠	رأس المال المدفوع
٩٢ ٠٠٠	٨ ٠٠٠	ــ مجمع إهلاك مباني		٢٠ ٠٠٠	احتياطي قانوني
				٦ ٥٠٠	أرباح مرحلة
	١٢٠ ٠٠٠	ســيارات		٣ ٥٠٠	أرباح (خسائر العام)
٩٦ ٠٠٠	٢٤ ٠٠٠	ــ مجمع إهلاك سيارات	٥٥٠ ٠٠٠		إجمالي حقوق الملكية
	٣٨٠ ٠٠٠	آلات ومعدات			**التزامات طويلة الأجل**
٣٤٢ ٠٠٠	٣٨ ٠٠٠	ــ مجمع إهلاك آلات			**وقصيرة الأجل**
٥٣٠ ٠٠٠		**إجمالي الأصول طويلة الآجل**		٦٠ ٠٠٠	قروض طويلة الأجل من البنوك
				٣٠ ٠٠٠	حسابات دائنة أخرى
		الأصـــول المتداولة		١٢٠ ٠٠٠	دائنون وأوراق دفع
٣٠ ٠٠٠		مخـــزون			
٤٠ ٠٠٠		عمـــلاء			
٢٠ ٠٠٠		أ. قبــض			
١٠ ٠٠٠		نقدية بالبنوك والصندوق			
٤٠ ٠٠٠		مشروعات تحت التنفيذ			
٦٠ ٠٠٠		استثمارات في أســهم شــركات أخرى			
٢٠ ٠٠٠		شهرة محــل			
١٠ ٠٠٠		أسهم الخزانة			
٧٦٠ ٠٠٠		**إجمالي الأصول**	٧٦٠ ٠٠٠		

وفيما يلي أهم الملاحظات التى تضمنها تقرير مراجع الحسابات:

اسم الحساب	الرصيد كما ورد بالقوائم	الملاحظات وإبداء الرأي
١ ــ العملاء وإيرادات النشاط الجاري	٤٠٠٠٠	تضمن هذا الحساب مبلغ ١٠٠٠ج تم حسابه من وجهة نظر الشركة دون وجه حق وتعين استبعاد هذا المبلغ من العملاء وإيرادات النشاط الجاري.
٢ ــ المخزون السلعي	٣٠٠٠٠	أسفرت نتيجة الجرد الفعلي طبقا لقوائم الجرد ما قيمته ٢٧٠٠٠ج
٣ ــ إهلاك الآلات والمعدات	١٠٠٠٠	تم احتساب الإهلاك على أساس معدل سنوى ١٥% على حين أن المعدلات الفنية ٢٥% (المحمل لحساب تكلفة الإنتاج)
٤ ــ مخصصات بخلاف الإهلاك	٢٢٥٠	أسفرت الدراسة والفحص عن كفاية تكوين المخصص بمبلغ ١٢٥٠ج لمواجهة تلك الالتزامات
٥ ــ السيــارات	١٢٠٠٠٠	تضيمن هذا البند قطع غيار ومهمات تخص تلك السيارات بلغت قيمتها ٥٠٠٠ج (معدل إهلاك السيارات ٢٠% سنويا)

المطلوب:

أولا: التسويات المحاسبية الواجب إجراؤها تنفيذ للملاحظات مراقب الحسابات مــع مراعاة أثر ذلك على الحسابات الختامية عن السنة الماليـــة المنتهيـــة فـــي ٢٠٠٣/٦/٣٠.

ثانيا: إعداد الحسابات الختامية المعدلة عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٣/٦/٣٠.

ثالثا: إعداد الميزانية العمومية المعدلة في ٣٠ / ٦/ ٢٠٠٣ في ضوء القــرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١

رابعا: إبداء الرأي الفني عند مراجعة البنود الآتية:

١ ــ الأجــور.

٢ ــ مشتريات بغرض البيع.

٣ ــ رأس المال.

